

Die latenten Steuern im Einzelabschluß

Inaugural-Dissertation zur Erlangung des Grades
eines Doctor Rerum Politicarum
der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
der Universität Bamberg

vorgelegt von
Birgit Wenzel
aus Bamberg

Bamberg 1987 





Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548828_0015

Die latenten Steuern im Einzelabschluß

Inaugural-Dissertation zur Erlangung des Grades
eines Doctor Rerum Politicarum
der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
der Universität Bamberg

vorgelegt von
Birgit Wenzel
aus Bamberg

Bamberg 1987

Gliederung

Teil 1: Einführung in den Problemkreis Steuerabgrenzung

§ 1 Einleitung	1
§ 2 Ursachen für Ergebnisdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz	10
A. Grundsätzliches Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz	10
B. Durchbrechungen	14
I. Durch einkommensteuerrechtliche Vorschriften entstehende Differenzen	17
II. Aufgrund der BFH-Rechtsprechung entstehende Differenzen	19
III. Bilanzierungshilfen	21
IV. Umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip	22
1. Vor dem BFH-Urteil vom 24.5.1985	22
2. Nach dem BFH-Urteil vom 24.5.1985, § 6 III EStG	24
§ 3 Steuerabgrenzung im AktG 1965	33

Teil 2: Steuerabgrenzung nach § 274 HGB

§ 4 Bilanzierung dem Grunde nach	40
A. Problemstellung	40
I. Grundsätzliche Steuerabgrenzungskonzepte: Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung	41
II. Analyse des § 274 HGB in bezug auf Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung	42
1. Passiver Steuerabgrenzungsposten	45
2. Aktiver Steuerabgrenzungsposten	47

B. Passive Steuerabgrenzung nach § 274 I HGB	49
I. Teleologische Auslegung	49
II. Dynamische Bilanztheorie und passive Steuerabgrenzung	50
1. Formale Ausgestaltung	50
2. Exkurs: Verursachungsprinzip	52
3. Materielle Ausgestaltung	55
4. Ausweis des Steueraufwands	57
III. Statische Bilanztheorie und passive Steuerabgrenzung	60
1. Formale Ausgestaltung	60
2. Materielle Ausgestaltung	61
3. Ausweis des Steueraufwands	62
IV. Theoretische Analyse der Passivseite der Handelsbilanz	65
1. Passiver Rechnungsabgrenzungsposten und passiver Steuerabgrenzungsposten	66
2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und passiver Steuerabgrenzungsposten	71
a) Wirtschaftliche Entstehung einer Schuld	74
b) Vermögensbelastung	75
c) Abgrenzung Rückstellung/passiver Steuerabgrenzungsposten	76
aa) Steuervergünstigungen	77
bb) Unterschiedlich periodisierte Zahlungsvorgänge	81
d) Interpretation des Querverweises	83
C. Aktive Steuerabgrenzung nach § 274 II HGB	87
I. Theoretische Grundlage des aktiven Steuerabgrenzungspostens	87
II. Entstehungsgeschichte	91

III. Inhaltliche Abgrenzung der aktiven latenten Steuern aufgrund der Einordnung als Bilanzierungshilfe	92
1. Ausgaben für einen Nicht-Vermögensgegenstand	92
2. Betriebswirtschaftlicher Periodisierungsmaßstab	94
3. Objektivierungsaspekte	98
a) Gegenwartsbezug	98
b) Saldierung	99
c) Realisierungsvoraussetzung	100
D. Der voraussichtliche Ausgleich	102
I. Gewinnsituation in der Abrechnungsperiode	102
II. Verlustsituation in der Abrechnungsperiode	114
1. Exkurs: Verlust als Ursache einer Steuerabgrenzung	115
a) Steuerabgrenzung aufgrund eines Verlustrücktrags	115
b) Steuerabgrenzung aufgrund eines Verlustvortrags	117
2. Steuerabgrenzung in einer Verlustrücktragsperiode	121
a) Passive Steuerabgrenzung	121
b) Aktive Steuerabgrenzung	123
3. Steuerabgrenzung in einer Verlustvortragsperiode	125
a) Passive Steuerabgrenzung	125
b) Aktive Steuerabgrenzung	128
c) Ergebnis	129
§ 5 Sachverhalte der Steuerabgrenzung	131
A. Aus der steuerrechtlichen Bilanzierung resultierende Sachverhalte	133
B. Aus der handelsrechtlichen Bilanzierung resultierende Sachverhalte	140

C. Sachverhalte unterschiedlicher Periodisierung	141
I. Unterschiedlicher Aktivierungsumfang	142
II. Unterschiedliche Abschreibungen bei gleicher Abschreibungsbasis	149
§ 6 Bilanzierung der Höhe nach	155
A. Saldierungsproblematik	156
I. Einzeldifferenzbetrachtung	157
II. Gesamtdifferenzbetrachtung	159
III. Bewertung nach § 274 HGB	162
1. Passive Steuerabgrenzung	162
2. Aktive Steuerabgrenzung	163
B. Zeitachsenbetrachtung	166
I. Passive Steuerabgrenzung	167
II. Aktive Steuerabgrenzung	168
C. Anzuwendender Steuersatz	169
I. Passive Steuerabgrenzung	170
II. Aktive Steuerabgrenzung	172
§ 7 Ausweis der latenten Steuern	173
Teil 3: Sonderprobleme	
§ 8 Erstbilanzansatz	176
A. Passive Steuerabgrenzung	176
B. Aktive Steuerabgrenzung	176
§ 9 Latente Steuern in der Steuerbilanz	179
A. Passive Steuerabgrenzung	179
B. Aktive Steuerabgrenzung	181
§ 10 Latente Steuern für Nicht-Kapitalgesellschaften	185
A. Passiver Steuerabgrenzungsposten	185
B. Aktiver Steuerabgrenzungsposten	186

C. Sachverhalte der Steuerabgrenzung bei der Geltung der Vorschriften für Nicht- Kapitalgesellschaften	189
D. Bilanzierung der Höhe nach	191
I. Abgrenzung der Steuerarten	191
II. Steuersatz	192
 Teil 4: Schlußbemerkung	 195
 Literaturverzeichnis	

Teil 1: Einführung in den Problemerkis Steuerabgrenzung

§ 1 Einleitung

Neuerungen bergen Zwänge und Chancen in sich, die nur in einer intensiven Auseinandersetzung mit dem neuen Sachverhalt zutage treten - nicht anders steht es bei der in § 274 HGB 1986 erstmals für das deutsche Recht normierten Steuerabgrenzung.

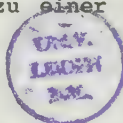
Transformationsbasis der neuen handelsbilanziellen Rechnungslegung ist die Vierte EG-Richtlinie, mit der die nationalen Vorschriften der Rechnungslegung angeglichen werden sollen. Dahinter steht die Überlegung, daß die Bedeutung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen zunimmt. Potentielle und aktuelle Geldgeber können sich nur ökonomisch verhalten, wenn sie Kenntnisse über die Entwicklung des Unternehmens besitzen. Für viele externe Geldgeber bildet der Jahresabschluß die einzige Informationsbasis. Der Jahresabschluß kann seine Funktion nur dann erfüllen, wenn den Externen die Regeln, nach denen Betriebsabläufe in Jahresabschlußdaten umgesetzt werden, bekannt sind.¹ Will man die Informationsfunktion des Jahresabschlusses im Hinblick auf die grenzüberschreitenden Transaktionen unterstützen, so müssen die Differenzen zwischen den nationalen Rechnungslegungsvorschriften durch Zugeständnisse jeder Seite eliminiert werden. § 274 HGB stellt ein solches Zugeständnis an die angelsächsische Steuerabgrenzung nach dem matching-principle² dar.

Die bisher festzustellenden Reaktionen auf § 274 HGB reichen von einer völligen Ablehnung³ bis zu einer Zustimmung⁴. Die

¹ Merl, Steuerverpflichtungen, 69.

² Vgl. IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668 ff.

³ Hafner, BFuP 1986, 373, 380 ff; Siegel, BB 1984, 1909, 1910; Weyand, DB 1986, 1185, 1189. Rosenfield/Dent kritisieren die Steuerabgrenzung in der amerikanischen Rechnungslegung, Rosenfield/Dent, Journal of Accountancy, Februar 1983, 44, 55.



Ablehnung wird damit begründet, daß das Wahlrecht für aktive latente Steuern nach § 274 II HGB in Verbindung mit den kaum auftretenden passiven latenten Steuern eine weitere Auseinandersetzung mit der Steuerabgrenzung unnötig mache. Denn der nicht aussagekräftige Ausweis könne aufgrund des Wahlrechts umgangen werden und sollte umgangen werden. Die Steuerabgrenzung wird befürwortet sowohl von denen, die den latenten Steuerposten für aussagekräftig halten, als auch von denen, die im latenten Steuerposten aufgrund des Wahlrechts in § 274 II HGB ein willkommenes bilanzpolitisches Instrument sehen.

Hinter diesen Reaktionen stehen verschiedene Interpretationen des § 274 HGB. Diese Arbeit soll der Klärung des Inhalts der Steuerabgrenzungsvorschrift § 274 HGB dienen.

Mit einer Steuerabgrenzung soll der Steueraufwand in der Handelsbilanz nicht mehr anhand des steuerrechtlichen Gewinns, sondern nach dem Handelsbilanzergebnis periodisiert werden. Die Ursache der Steuerabgrenzung liegt demnach in einer zeitlich verschobenen Erfassung von Erfolgskomponenten in der Handels- und Steuerbilanz. Die vom Steueranspruch laut Steuerbilanz abweichende Verrechnung des Steueraufwands soll durch die Bilanzierung eines aktiven bzw. passiven Steuerabgrenzungspostens in der Handelsbilanz erreicht werden.⁵ Folgendes Beispiel verdeutlicht dies:

Firma X-AG bilanziert in der Steuerbilanz erfolgswirksam eine Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV in Höhe von 100 für ihr Vorratsvermögen.

Da die Preissteigerungsrücklage nicht dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip unterliegt,⁶ ist eine Passivierung für die X-AG nach § 279 II HGB nicht möglich, so daß das

⁴ Jonas, DB 1978, 1409, 1414 f.; Gross/Schruff, Jahresabschluß, 112.

⁵ Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 45; Hennig, Latente Steuern, 9.

⁶ Abschn. 228 V EStR.

Handelsbilanzergebnis um 100 höher ist als der Steuerbilanzgewinn. Der mit diesem höheren Handelsbilanzergebnis von 100 korrespondierende (fiktive) Steueraufwand⁷ von 50 führt erst in der sechsten Periode, wenn in der Steuerbilanz die Preissteigerungsrücklage erfolgswirksam aufgelöst wird und damit der Steuerbilanzgewinn um 100 höher ist als das Handelsbilanzergebnis, zu einer tatsächlichen Steuerbelastung von 50. Der in dieser Periode bilanzierte Steueraufwand ist für das Handelsbilanzergebnis um 50 zu hoch ausgewiesen.

Ein dem Handelsbilanzergebnis entsprechender Steueraufwandsausweis im Jahresabschluß würde durch die Verrechnung eines zusätzlichen Steueraufwands von 50 in der Gewinn- und Verlustrechnung im Jahr der Passivierung der Preissteigerungsrücklage erreicht; in der Handelsbilanz wäre ein Passivposten auszuweisen. Wird die Preissteigerungsrücklage in der sechsten Periode in der Steuerbilanz aufgelöst und erhöht den Steuerbilanzgewinn und damit die Steuerbelastung um 50, könnte durch die erfolgswirksame Auflösung dieses Passivpostens der für das Handelsbilanzergebnis zu hohe Steueraufwand neutralisiert werden.

Firma X-AG nimmt ebenfalls ein Darlehn mit einer Laufzeit von fünf Jahren auf, bei dem ein Disagio von 100 vereinbart wird. Während das Disagio in der Steuerbilanz aktiviert und über die Laufzeit zeitanteilig abgeschrieben werden muß,⁸ übt Firma X-AG in der Handelsbilanz das Wahlrecht des § 250 III HGB in der Weise aus, daß das Disagio von 100 sofort als Aufwand verrechnet wird.

Die Aktivierung und darauffolgende planmäßige Abschreibung des Disagios in der Steuerbilanz in jedem Jahr um 20 führt in den fünf folgenden Jahren aus handelsrechtlicher Sicht zu einem um jeweils 10 zu niedrigen Steueraufwand. Um einen dem Handelsbilanzergebnis entsprechenden Steueraufwand auszuwei-

⁷ Es wird von einem Steuersatz von 50 % ausgegangen.

⁸ Vgl. § 5 IV S. 2 EStG.

sen, müßte die sofortige Aufwandsverrechnung des Disagios von 100 in der Handelsbilanz den Steueraufwand um 50 vermindern. Gleichzeitig müßte in den fünf folgenden Jahren der Steueraufwand um jeweils 10 höher sein als es die nach dem Steuerbilanzgewinn ermittelte Steuerbelastung ist.

Ein dem Handelsbilanzergebnis entsprechender Ausweis des Steueraufwands wird erreicht, wenn in der ersten Periode im Hinblick auf die durch die Disagioabschreibung in der Steuerbilanz zu erwartenden Steuerminderzahlungen ein Steuerertrag von 50 vereinnahmt wird. Dies würde zu einem Aktivposten in der Handelsbilanz führen, der in den folgenden fünf Jahren um jeweils 10 erfolgswirksam aufzulösen wäre. Damit käme es zur Neutralisierung der durch die Disagioabschreibung nur in der Steuerbilanz entstehenden Steuerminderzahlungen in der Handelsbilanz.

Die beiden Sachverhalte werden tabellarisch zuerst getrennt (Tabelle 1: Steueraufwand laut Steuerbilanz und passive Steuerabgrenzung bei der Bilanzierung einer Preissteigerungsrücklage, Tabelle 2: Steueraufwand laut Steuerbilanz und aktive Steuerabgrenzung bei der Bilanzierung eines in der Handelsbilanz sofort verrechneten Disagios), danach zusammengefaßt dargestellt (Tabelle 3: Steueraufwand laut Steuerbilanz und saldierte Steuerabgrenzung).

Tabelle 1: Fallbeispiel der X-AG
Preissteigerungsrücklage

	Ergebnis pro Periode		Ergebnis kumuliert		kum dS ⁹
	HB	StB	HB	StB	
<u>Periode 1</u>					
Gewinn ¹⁰	1000	1000	1000	1000	
PStRL ¹¹	--	-100	--	-100	
Gewinn n PStRL	1000	900	1000	900	
Steuer (50%)	500	450	500	450	+ 50
<u>Periode 2</u>					
Gewinn	1000	1000	2000	2000 ¹²	
PStRL	--	--	--	(-100) ¹³	
Gewinn n PStRL	1000	1000	2000	1900	
Steuer (50%)	500	500	1000	950	+ 50
<u>Periode 3</u>					
Gewinn	1000	1000	3000	3000	
PStRL	--	--	--	(-100)	
Gewinn n PStRL	1000	1000	3000	2900	
Steuer (50%)	500	500	1500	1450	+ 50
<u>Periode 4</u>					
Gewinn	1000	1000	4000	4000	
PStRL	--	--	--	(-100)	
Gewinn n PStRL	1000	1000	4000	3900	
Steuer (50%)	500	500	2000	1950	+ 50
<u>Periode 5</u>					
Gewinn	1000	1000	5000	5000	
PStRL	--	--	--	(-100)	
Gewinn n PStRL	1000	1000	5000	4900	
Steuer (50%)	500	500	2500	2450	+ 50
<u>Periode 6</u>					
Gewinn	1000	1000	6000	6000	
PStRL	--	+100	--	+ 0	
Gewinn n PStRL	1000	1100	<u>6000</u>	<u>6000</u>	
Steuer (50%)	500	550	<u>3000</u>	<u>3000</u>	+ 0

9 kum dS: Kumulierte Steuerabweichung und damit Inhalt des Steuerabgrenzungspostens. Das Vorzeichen bestimmt sich aus handelsbilanzieller Sicht. Durch die Bilanzierung der Preissteigerungsrücklage/Disagio ist eine positive/negative Ergebnisdifferenz entstanden, aufgrund der es zu einer für das Handelsbilanzergebnis zu niedrigen/hohen Steuerzahlung kommt. Die kumulierte Steuerabweichung gibt an, um wieviel der kumulierte Steueraufwand abweichen müßte, damit der kumulierte Steueraufwand dem kumulierten Handelsbilanzergebnis entspricht.

10 In jeder Periode wird von einem Gewinn von 1000 ausgegangen.

11 PStRL: Preissteigerungsrücklage.

12 Im kumulierten Gewinn vor der Preissteigerungsrücklage/dem Verbindlichkeitsdisagio wird die Veränderung durch die Rücklage/das Disagio in einer Vorperiode nicht berücksichtigt.

13 Noch aus der Vorperiode bestehende Ergebnisdifferenz.

Tabelle 2: Verbindlichkeitsdisagio

	Ergebnis pro Periode		Ergebnis kumuliert		kum dS
	HB	StB	HB	StB	
<u>Periode 1</u>					
Gewinn	1000	1000	1000	1000	
Disagio	--	+100 - 20 ¹⁴	--	(+80)	
Gewinn n Dis.	1000	1100	1000	1080	
Steuer (50%)	500	550	500	540	- 40
<u>Periode 2</u>					
Gewinn	1000	1000	2000	2000	
Disagio	--	- 20	--	(+60)	
Gewinn n Dis.	1000	980	2000	2060	
Steuer (50%)	500	490	1000	1030	- 30
<u>Periode 3</u>					
Gewinn	1000	1000	3000	3000	
Disagio	--	- 20	--	(+40)	
Gewinn n Dis.	1000	980	3000	3040	
Steuer (50%)	500	490	1500	1520	- 20
<u>Periode 4</u>					
Gewinn	1000	1000	4000	4000	
Disagio	--	- 20	--	(+20)	
Gewinn n Dis.	1000	980	4000	2020	
Steuer (50%)	500	490	2000	2010	- 10
<u>Periode 5</u>					
Gewinn	1000	1000	5000	5000	
Disagio	--	- 20	--	+ 0	
Gewinn n Dis.	1000	980	<u>5000</u>	<u>5000</u>	
Steuer (50%)	500	550	<u>2500</u>	<u>2500</u>	+ 0

14 Bereits in der Periode der Aktivierung wird abgeschrieben.

Tabelle 3: Preissteigerungsrücklage und Verbindlichkeitsdisagio¹⁵

	Ergebnis pro Periode		Ergebnis kumuliert		kum dS
	HB	StB	HB	StB	
<u>Periode 1</u>					
Gewinn	1000	1000	1000	1000	
PStRL/Disagio	--	-100	--	(-20)	
		+100			
		- 20			
Gewinn nach P/D	1000	980	1000	980	
Steuer (50%)	500	490	500	490	+ 10
<u>Periode 2</u>					
Gewinn	1000	1000	2000	2000	
PStRL/Disagio	--	- 20	--	(-40)	
Gewinn nach P/D	1000	980	2000	1960	
Steuer (50%)	500	490	1000	980	+ 20
<u>Periode 3</u>					
Gewinn	1000	1000	3000	3000	
PStRL/Disagio	--	- 20	--	(-60)	
Gewinn nach P/D	1000	980	3000	2940	
Steuer (50%)	500	490	1500	1470	+ 30
<u>Periode 4</u>					
Gewinn	1000	1000	4000	4000	
PStRL/Disagio	--	- 20	--	(-80)	
Gewinn nach P/D	1000	980	4000	3920	
Steuer (50%)	500	490	2000	1960	+ 40
<u>Periode 5</u>					
Gewinn	1000	1000	5000	5000	
PStRL/Disagio	--	- 20	--	(-100)	
Gewinn nach P/D	1000	980	5000	4900	
Steuer (50%)	500	490	2500	2450	+ 50
<u>Periode 6</u>					
Gewinn	1000	1000	6000	6000	
PStRL/Disagio	--	+100	--	+ 0	
Gewinn nach P/D	1000	1100	6000	6000	
Steuer (50%)	500	550	3000	3000	+ 0

15 In Tabelle 3 wird sichtbar, daß durch die Saldierung der Steuereffekt der Bilanzierungshilfe sich umkehrt: Aus einer sich abbauenden Ergebnisdifferenz wird eine sich aufbauende Ergebnisdifferenz. Diese löst sich in der Folgeperiode über die Auflösung der Preissteigerungsrücklage auf.

Nach altem Recht machte die Bilanzierung der Preissteigerungsrücklage in der Steuerbilanz die Passivierung einer Steuerrückstellung in der Handelsbilanz notwendig.¹⁶

Die Aktivierung des Disagios in der Steuerbilanz durfte in der Handelsbilanz steuerlich nicht abgegrenzt werden.

Nach neuem Recht bleibt die Pflicht zur Passivierung einer Steuerrückstellung bestehen, während die Aktivierung des Disagios in der Steuerbilanz die Möglichkeit eröffnet, einen Steuerabgrenzungsposten in der Handelsbilanz zu aktivieren.

Damit stellt sich die Frage, wie sich die Steuerabgrenzung durch § 274 HGB von der Steuerabgrenzung nach dem AktG 1965 unterscheidet.

Der Bilanzersteller steht vor dem Problem, welche Sachverhalte aufgrund der Steuerabgrenzungsvorschrift § 274 HGB die Bilanzierung eines Steuerabgrenzungspostens in der Bilanz und damit verknüpft der erfolgswirksamen Verrechnung eines Steueraufwands bzw. -ertrags in der Gewinn- und Verlustrechnung dem Grunde nach ermöglichen bzw. erzwingen.¹⁷ Dem Bilanzleser stellt sich die Frage nach dem Informationsgehalt, der aus einem Steuerabgrenzungsposten zu ziehen ist.

Auf die möglichen Ursachen für die Bilanzierung eines Steuerabgrenzungspostens, der eine Differenz zwischen dem Handelsbilanzergebnis und Steuerbilanzgewinn voraussetzt, wird im folgenden Paragraphen (§ 2) eingegangen. § 3 beschreibt die Steuerabgrenzung nach AktG 1965.

Im zweiten Teil wird der Steuerabgrenzung nach § 274 HGB 1986 nachgegangen: Die Voraussetzungen für die Bilanzierung dem Grunde nach werden in § 4 diskutiert, relevante Sachverhalte

¹⁶ Coenenberg, Jahresabschluß, 176.

¹⁷ Die im HGB klar durchgeführte Trennung der Vorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften gegenüber den Sondervorschriften für Kapitalgesellschaften, zu denen § 274 HGB gehört, erweckt den Eindruck, daß die Steuerabgrenzung nur für Kapitalgesellschaften interessant sei. Der in § 274 I HGB enthaltene Verweis und die GoB bilden die Grundlage für die mittlerweile vertretene Ansicht, daß auch Nicht-Kapitalgesellschaften den Steueraufwand abgrenzen dürfen, IdW, Bericht über die Fachtagung in Deutschland e.V. vom 27. Juni 1986, Düsseldorf 1986, 71; Heydkamp, DB 1986, 1345, 1347, bzw. müssen, siehe § 10..

in § 5 dargestellt. Die Bilanzierung der Höhe nach wird in § 6, der Ausweis in § 7 erörtert.

Teil 3 beschäftigt sich mit Sonderproblemen: In § 8 dem Erstbilanzansatz latenter Steuern, in § 9 mit dem Ansatz latenter Steuern in der Steuerbilanz und in § 10 der Bedeutung latenter Steuern für Nicht-Kapitalgesellschaften. Den Schluß bildet Teil 4 mit einer Stellungnahme zu § 274 HGB.

§ 2 Ursachen für Ergebnisdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz

A. Grundsätzliches Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz

§ 5 I EStG normiert das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Das Maßgeblichkeitsprinzip macht die konkreten Handelsbilanzansätze¹ zur Grundlage für die Steuerbilanzansätze, falls nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften eingreifen.² Die Verkettung von Handels- und Steuerbilanz ist erforderlich, da eine steuerrechtliche Gewinndefinition fehlt: Der durch das HGB und die nicht kodifizierten GoB ermittelte handelsrechtliche Gewinn wird maßgeblich für die steuerrechtliche Gewinnermittlung.

Die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz ist wegen der verschiedenen Zwecke der Bilanzen problematisch³ und wird diskutiert.⁴

Während die Steuerbilanz ausschließlich Steuerbemessungsgrundlage ist, stellt die Handelsbilanz⁵ ein Instrument zur Regelung von (gegenläufigen) Interessen dar. Die Handelsbilanz dient zum einen der Informationsregelung - Selbstinformation über das Schuldendeckungspotential und Fremdinformation durch Dokumentation und zur Darstellung der Leistungsfähigkeit des Unternehmens -. Zum anderen regelt die Handelsbilanz die

¹ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5, Anm. 49g, 49g Tz. 7.

² Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5, Anm. 49d; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 13.

³ Coenenberg, Jahresabschluß, 38; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 14.

⁴ Für das Maßgeblichkeitsprinzip plädieren Frey, BB 1978, 1225, 1229 f.; Schmitz, DB 1986, 14, 16; Weilbach, BB 1986, 1677, 1680. Gegen das Maßgeblichkeitsprinzip sprechen sich aus Esser, StbJb 1984/85, 151, 173; Schneider, BB 1978, 1577 f.

⁵ Diese Darstellung stellt auf die Kapitalgesellschaftsbilanz ab, da die systematische Stellung des § 274 HGB in erster Linie Kapitalgesellschaften zu den Adressaten für eine Steuerabgrenzung macht.

Ausschüttung - Mindestausschüttung im Gesellschafterinteresse und Ausschüttungsbegrenzung im Gläubigerinteresse -.⁶

Dieser Handelsbilanz-Steuerbilanz-Zweckkonflikt führt zu einem Streit um die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips.⁷ Der Streit entsteht durch die nicht eindeutig definierten bzw. definierbaren und damit interpretationsbedürftigen Begriffe Handelsbilanz-/Steuerbilanzansätze und die nicht eindeutige Deduktionsbasis für die Ermittlung der GoB.

Bezüglich des Begriffs Bilanzansatz sind zwei Entscheidungen zu treffen: Zum einen kann mit dem Begriff Bilanzansatz ausschließlich die Bilanzierung dem Grunde nach oder aber die Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach gemeint sein. Aufgrund fehlender steuerrechtlicher Vorschriften über grundlegende Bewertungsmaßstäbe - wie z.B. die Anschaffungskosten - ist von letzterem auszugehen.⁸

Zum anderen wird bei dem Begriff Bilanzansatz nicht zwischen Bilanzierungsgeboten, -verboten und -wahlrechten differenziert.⁹ Nach dem BFH-Beschluß vom 3.2.1969¹⁰ sind die handelsrechtlichen Aktivierungs- bzw. Passivierungsgebote und -verbote für die steuerrechtliche Bilanzierung bindend.¹¹ Demgegenüber werden handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte für

⁶ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 161; Merl, Steuerverpflichtungen, 90.

⁷ Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 3 ff.

⁸ Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 14. Obwohl im BFH-Urteil vom 12.6.1978, BFHE 125, 516, 520, die grundsätzliche Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bewertung abgelehnt wird, wird diese sofort über die "Hintertüre" unklarer steuerrechtlicher Gesetzesbegriffe, die nach dem Handelsrecht zu konkretisieren sind, wieder eingeführt, so daß materiell das Maßgeblichkeitsprinzip auch für die Bewertung gilt, Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 19; Moxter, Bundesfinanzhof, 9; Schmitz, DB 1986, 14; Schneider, StuW 1983, 141, 159; Woerner, BB 1976, 1569, 1570.

⁹ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49g Tz. 1.

¹⁰ BFHE 95, 31, 36 f.

¹¹ Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 16.

Vermögensgegenstände zu Aktivierungsgeboten, handelsrechtliche Passivierungswahlrechte für Schulden zu Passivierungsverboten.¹²

Bei den GoB handelt es sich, soweit sie nicht im Gesetz normiert sind,¹³ um einen unbestimmten Rechtsbegriff,¹⁴ dessen Inhalt zwar in erster Linie induktiv, gegebenenfalls aber auch deduktiv zu ermitteln ist.¹⁵ Das unbestrittene Anwendungsgebiet der GoB liegt dort, wo keine speziellen oder nicht abschließende Gesetzesregelungen vorliegen,¹⁶ und wo Zweifel bei der Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift auftreten.¹⁷ Für diese Fälle mußten bzw. müssen allgemeine Grundsätze entwickelt werden.¹⁸

Bei der Konkretisierung des Inhalts der GoB treten zwei Probleme auf. Das erste Problem liegt darin, daß sich der Inhalt der GoB aus den Zwecken der Handelsbilanz ergeben muß.¹⁹ Die Zwecke waren aus den Vorschriften des AktG 1965 bzw. sind aus

12 Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 4 f.; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 17 f. Diese Regelung soll verhindern, daß der "volle" Gewinn in der Steuerbilanz erfaßt wird. Da das Wahlrecht aber als ein Indiz für den Mangel einer "eindeutig richtigen" Bilanzierung angesehen werden muß, kann diese Regelung nicht zur Besteuerung des "vollen" Gewinns führen, Crezelius, a.a.o., 5; Knobbe-Keuk, a.a.o., 18.

13 Es war strittig, ob einzelne Vorschriften des AktG 1965 kodifizierte GoB dargestellt haben, Schmidt, Bilanzierung, 17 ff., 35 ff. Für diese Ansicht sprach die Praxis der Rechnungslegung der Nicht-Kapitalgesellschaften, die sich aufgrund fehlender spezieller HGB-Regeln (teilweise) an den aktienrechtlichen Vorschriften orientierten, Kupsch, Rechnungslegung, 11 ff. Dabei konnte und kann nur entweder ein GoB oder eine gesetzliche Norm rechtsverbindlichen Charakter entwickeln, Leffson, GoB, 24.

14 Coenenberg, Jahresabschluß, 42.

15 ADS, § 149 Tz. 20; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 27 f.

16 ADS, § 149 Tz. 19.

17 Bordewin, DStZ 1986, 79, 80; Moxter, AG 1979, 141, 142.

18 Leffson, GoB, 1 ff.

19 Merl, Steuerverpflichtungen, 81.

den Vorschriften des HGB 1986 abzuleiten.²⁰ Die einzelnen Vorschriften legen fest, wie ein wirtschaftlicher Vorgang in der Handelsbilanz darzustellen ist, um die Zwecke der Handelsbilanz zu erfüllen. Durch die Anwendung dieser Regeln soll es dem Externen ermöglicht werden, aus der Handelsbilanz Informationen, d.h. an der Funktion der Handelsbilanz orientiertes Wissen,²¹ abzuleiten. Da diese Regeln aber gleichzeitig Deduktionsbasis für die am Adressatenkreis orientierten Zwecke der Handelsbilanz sein sollen, liegt ein Zirkel vor.²² Sind aber die eine Wertentscheidung des Gesetzgebers²³ darstellenden Zwecke der Handelsbilanz aufgrund des Zirkels nicht eindeutig ableitbar, so fehlt ein Gesetzesplan.²⁴ Damit fehlt auch eine geeignete Deduktionsbasis für die Ableitung der GoB.²⁵

Geht man davon aus, daß das Problem der Bestimmung der handelsrechtlichen GoB und der Zwecke der Handelsbilanz gelöst ist, so stößt man auf das zweite Problem: Das Maßgeblichkeitsprinzip gilt nur für handelsrechtliche GoB. Angenommen, Handelsbilanz und Steuerbilanz seien unabhängig, so müßten "steuerrechtliche GoB" anhand der Zwecke der Steuerbilanz entwickelt werden. Nur der Deckungsbereich der "steuerrechtlichen GoB" und handelsrechtlichen GoB könnte für beide Bilanzen zwingend sein. Der Bereich der handelsrechtlichen GoB, der bei der Fiktion keine Entsprechung in "steuerrechtlichen GoB" hätte, müßte systematisch abgegrenzt werden, soweit diese handelsrechtlichen GoB nicht mit den Zwecken der Steuerbilanz

²⁰ Merl, a.a.o., 82 ff.; Moxter, AG 1979, 141, 143.

²¹ Merl, a.a.o., 98.

²² Merl, a.a.o., 109.

²³ Merl, a.a.o., 83; Schneider, StuW 1983, 141, 148.

²⁴ Schneider, a.a.o., 158.

²⁵ Auf eine rechtsformspezifische Differenzierung der GoB, die einerseits wegen der unterschiedlichen Zwecke der Handelsbilanz für Kapital- und Personengesellschaften, andererseits wegen der nun differenzierten Rechnungslegung im HGB diskutiert wird, soll - weil in dieser Arbeit die Kapitalgesellschaft und ihre Rechnungslegung im Vordergrund steht - nicht näher eingegangen werden. Die Tatsache, daß es Grundsätze gibt, die nur für einen bestimmten Kreis von Rechtspersonen gelten, ist durch das BFH-Urteil vom 25.9.1968, BStB I 1968, 18 ff., belegt.

vereinbar wären.²⁶ Statt dessen werden (willkürlich) Handelsbilanzvorschriften als nicht den GoB entsprechend eingeordnet.²⁷ Damit ist es notwendig, den Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips negativ abzugrenzen, indem von den einzelnen, im EStG normierten und durch die Rechtsprechung "geschaffenen" Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips ausgegangen wird.

Festzuhalten ist, daß soweit das Maßgeblichkeitsprinzip gilt und sich daher handels- und steuerrechtliche Bilanzansätze entsprechen, kein Raum für eine Steuerabgrenzung ist.²⁸

B. Durchbrechungen

Die grundsätzlich durch das Maßgeblichkeitsprinzip gesicherte Identität des Handels- und Steuerbilanzansatzes wird durchbrochen, wenn ein Handelsbilanzansatz dem Grunde oder der Höhe nach nicht mit den Zwecken der Steuerbilanz vereinbar ist. Diese Sachverhalte wurden zum einen im EStG durch spezielle steuerrechtliche Vorschriften, die den handelsrechtlichen Vorschriften laut § 5 I EStG vorgehen, berücksichtigt. Zum anderen wurden und werden im Rahmen der BFH-Rechtsprechung Sachverhalte abweichend von der handelsrechtlichen Bilanzierung entschieden.

Bei diesen Sachverhalten entstehen Ergebnisdifferenzen, für die sich die Frage nach einer Steuerabgrenzungspflicht bzw. -möglichkeit stellt.

²⁶ Esser, StbJb 1984/85, 151, 172.

²⁷ Schneider, BB 1978, 1577 f.

²⁸ Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 139.

Ergebnisdifferenzen können aufgegliedert werden in:²⁹

- (a) erfolgsneutrale Differenzen,
- (b) erfolgswirksame Differenzen,
 - (b1) permanente, d.h. zeitlich unbegrenzte Differenzen,
 - (b2) zeitlich begrenzte Differenzen.

Da die erfolgsneutralen Differenzen - z.B. zinslose Verwandtendarlehn - alleine zur Veränderung der Bilanzsumme führen, haben sie für die Steuerabgrenzung keine Bedeutung.³⁰

Permanente Ergebnisdifferenzen sind Differenzen, die sich während des Unternehmenslebens, d.h. in der Totalperiode, nicht auflösen. Sie entstehen, wenn Erträge bzw. Aufwendungen nur in der Handelsbilanz oder Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben nur in der Steuerbilanz erfaßt werden. Die zu permanenten Ergebnisdifferenzen führenden Sachverhalte lassen sich in drei Bereiche gliedern:

- (a) dem Grunde nach steuerrechtlich nicht anerkannte Aufwendungen (z.B. § 4 V EStG) und steuerfreie Erträge (z.B. § 3a EStG),³¹
- (b) aufgrund unterschiedlicher Begriffsinhalte nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben anerkannte Aufwendungen (z.B. § 9 Nr. 3 KStG) oder über dem handelsbilanziellen Ertrag liegende Betriebseinnahmen,³²

²⁹ Merl, Steuerverpflichtungen, 172 f.

³⁰ Merl, a.a.o., 172 ff. Im folgenden bezieht sich der Begriff (Ergebnis-)Differenzen nur noch auf erfolgswirksame Differenzen.

³¹ Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 602 f.; Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 894; Kugel/Müller, WPg 1986, 210, 211; Schneeloch, WPg 1986, 517 f.; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 139.

³² Merl, Steuerverpflichtungen, 173. Zu der zweiten Konstellation besteht zur Zeit kein Anwendungsbeispiel.

- (c) Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit nicht in der Handelsbilanz angesetzten Wirtschaftsgütern stehen.³³

Zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenzen liegen vor, wenn Geschäftsvorfälle aufgrund von unterschiedlichen Periodisierungsvorstellungen in der Handelsbilanz in einer anderen Periode als in der Steuerbilanz erfolgswirksam erfaßt werden.³⁴ Da die Begriffspaare Aufwand - Betriebsausgabe bzw. Ertrag - Betriebseinnahme inhaltlich identisch abgegrenzt sind, löst sich die Ergebnisdifferenz in der Totalperiode auf.³⁵

Würde eine Steuerabgrenzung für die permanente Ergebnisdifferenz durchgeführt, entspräche in der Totalperiode der handelsbilanziell ausgewiesene Steueraufwand nicht den tatsächlichen Steuerzahlungen.³⁶ Denn die Erfassung einer Erfolgskomponente alleine in der Handelsbilanz würde zu keiner Steuer(minder-)zahlung, die Erfassung einer Erfolgskomponente alleine in der Steuerbilanz nicht zu einem dem Handelsbi-

³³ Beispielsweise würden bei Personengesellschaften Betriebseinnahmen und -ausgaben für das nicht in der Handelsbilanz bilanzierte Sonderbetriebsvermögen anfallen, Merl, Steuerverpflichtungen, 175. Bei Kapitalgesellschaften ist dieser Fall mangels Privatsphäre nicht denkbar, aber es gibt - im umgekehrten Fall - eine Tendenz, die Aufwendungen und i.d.R. nicht vorhandenen Einnahmen eines nur im Gesellschafterinteresses angeschafften und in der Handelsbilanz bilanzierten, dem Betrieb aber offensichtlich nicht dienenden Vermögensgegenstandes nicht anzuerkennen, vgl. BFH-Urteil 20.6.1985, BFHE 144, 230.

³⁴ Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 14; Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 602 f.

³⁵ Harms/Küting, BB 1982, 837, 838; Pohlmann, zfbf 1983, 1094, 1095. Aus ursprünglich permanenten Differenzen können zeitlich begrenzte Differenzen werden. Wird beispielsweise die handelsbilanzielle Abschreibung einer Beteiligung einer Personengesellschaft bei einmaligem Verlust in dieser Abrechnungsperiode steuerlich nicht anerkannt, aufgrund von anhaltenden Verlusten in einer späteren Abrechnungsperiode dann doch steuerlich anerkannt, so gleicht sich die Differenz in dieser späteren Abrechnungsperiode zwischen Handels- und Steuerbilanz doch aus. Jeder Sachverhalt ist aber jeweils vom Informationsstand der Abrechnungsperiode aus unter die permanenten bzw. zeitlich begrenzten Differenzen einzuordnen und entsprechend zu bilanzieren, Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 894.

³⁶ Hennig, Latente Steuern, 64 ff.

lanzergebnis entsprechenden Steueraufwand führen. So muß die Abgrenzung des Steueraufwands auf die zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenzen begrenzt werden.³⁷

I. Durch einkommensteuerrechtliche Vorschriften entstehende Differenzen

Dem Grunde nach gibt es drei spezielle einkommensteuerrechtliche Vorschriften, aufgrund derer es zu einer Ergebnisdifferenz kommen kann:

(1) Ein Verbindlichkeitsdisagio muß nach § 5 IV Nr. 1 EStG aktiviert und zeitanteilig über die Laufzeit der Verbindlichkeit abgeschrieben werden. Eine Differenz entsteht, wenn das Wahlrecht in § 250 III HGB in dem Sinne ausgeübt wird, daß das Disagio sofort oder früher als in der Steuerbilanz als Aufwand verrechnet wird.³⁸

(2) Zölle und Verbrauchsteuern, die für noch in der Bilanz des Unternehmens erfaßte Wirtschaftsgüter bezahlt wurden, und Umsatzsteuern auf Anzahlungen müssen nach § 5 IV S. 2 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden. Da nach § 250 I Nr. 1 bzw. Nr. 2 HGB eine sofortige Aufwandsverrechnung möglich ist, kann eine Ergebnisdifferenz entstehen.

(3) In §§ 6a, 4d und § 5 III EStG werden für die steuerrechtliche Anerkennung der Pensionsrückstellung, der Rückstellung für Zuwendungen an Unterstützungskassen und für Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte neben den handelsrechtlichen Voraussetzungen nach § 249 I HGB noch besondere Voraussetzungen gefordert. Sind

³⁷ Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 139.

³⁸ Schneeloch, WPg 1986, 517, 522.

diese speziellen Voraussetzungen nicht erfüllt, so führt die Passivierung der Rückstellung nur in der Handelsbilanz zu einer Ergebnisdifferenz.^{39,40}

Die handelsrechtlichen Bewertungsregeln werden durch zwei spezielle steuerrechtliche Normen durchbrochen:

(1) Ergebnisdifferenzen entstehen, wenn der handelsrechtliche Abschreibungsplan in der Nutzungsdauer und/oder der Abschreibungsmethode außerhalb des in § 7 EStG normierten Rahmens für einen steuerrechtlichen Abschreibungsplan liegt.⁴¹

Die unterschiedlichen Vorstellungen über die Nutzungsdauer werden beim Firmenwert deutlich: Während in § 255 IV HGB eine Abschreibungsdauer von vier Jahren vorgeschlagen wird, erzwingt § 7 I EStG eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren.⁴²

(2) Eine außerplanmäßige Abschreibung muß nach § 280 HGB durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht werden, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung wegfallen. Dem steht für das abnutzbare Anlagevermögen das Prinzip des strengen Wertzusammenhangs nach § 6 I Nr. 1 S. 3 EStG entgegen.⁴³

³⁹ Heydkamp, DB 1986, 1345, 1346; Jonas, DB 1978, 1409, 1415; Schneeloch, a.a.o., 522.

⁴⁰ Aufgrund des in § 6a EStG vorgeschriebenen Diskontierungssatzes in Höhe von 6 % entsteht eine Ergebnisdifferenz, wenn handelsrechtlich ein niedrigerer Diskontierungssatz gewählt wird. Hierbei handelt es sich um einen Sachverhalt, der die Bilanzierung der Höhe nach betrifft, Bohl, WPg 1986, 29, 34.

⁴¹ Küting, BB 1981, 1182, 1186.

⁴² Schneeloch, WPg 1986, 517, 522; Beck'scher Bilanzkommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 29. Die Möglichkeit der Teilwertabschreibung ist für den Firmenwert strittig, ADS, § 153 Tz. 138. Bejaht wird die Teilwertabschreibung des Firmenwertes von Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 13. Allein über die Teilwertabschreibung ist die steuerrechtliche Verkürzung der Nutzungsdauer denkbar.

⁴³ Schneeloch, WPg 1986, 517, 518; Weyand, DB 1986, 1185, 1186. Dies gilt nur soweit nicht § 6 III EStG zum Tragen kommt und die Geltung des strengen Wertzusammenhangs aufhebt.

II. Aufgrund der BFH-Rechtsprechung entstehende Differenzen

Durch die BFH-Rechtsprechung führen zwei Sachverhalte bei der Bilanzierung dem Grunde nach zu einer Ergebnisdifferenz:

(1) Einerseits ist der Begriff des Wirtschaftsgutes weiter als der des Vermögensgegenstandes.⁴⁴ Während für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes selbständige Bewertbarkeit und selbständige Verkehrsfähigkeit gefordert wird,⁴⁵ genügt für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes selbständige Bewertungsfähigkeit.⁴⁶ Damit fallen unter den Begriff Wirtschaftsgut auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile.⁴⁷

(2) Andererseits wurde das Maßgeblichkeitsprinzip durch den BFH-Beschluß vom 3.2.1969⁴⁸ dahingehend ausgelegt, daß handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerrechtlichen Passivierungsverboten führen. Ergebnisdifferenzen entstehen demnach, wenn von dem Passivierungswahlrecht für Rückstellungen nach § 249 II und/oder § 249 I S. 3 HGB Gebrauch gemacht wird.⁴⁹

Die Durchbrechungen im Rahmen der Bilanzierung der Höhe nach, die durch die BFH-Rechtsprechung entstanden sind, wurden in die EStR aufgenommen:

(1) Während nach § 255 II HGB bei einem Ansatz der Herstellungskosten die Aktivierung der Einzelkosten genügt und die

⁴⁴ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 16o; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 64 ff.

⁴⁵ Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 64.

⁴⁶ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 16p.

⁴⁷ BFH-Urteil 24.8.1971, BFHE 103, 416, 417. Der weitere Wirtschaftsgutbegriff erhält hauptsächlich Bedeutung für die Aktivierung immaterieller Güter, Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 64. Da für ihre Aktivierung die Voraussetzung des entgeltlichen Erwerbs nach § 5 II EStG eng ausgelegt wird, Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 69, kann im Regelfall von einem identischen Begriff des Wirtschaftsgutes und des Vermögensgegenstandes ausgegangen werden, Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 14 ff. Von der Identität der Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut wird im BFH-Urteil vom 26.2.1975, BFHE 115, 243, ausgegangen.

⁴⁸ BFHE 95, 31, 36 f.

⁴⁹ Schneeloch, WPG 1986, 517, 523; Weyand, DB 1986, 1182, 1186.

Gemeinkosten wahlweise aktiviert werden dürfen, fordert Abschn. 33 EStR, daß neben den Einzelkosten auch die notwendigen Gemeinkosten aktiviert werden.

Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß die steuerrechtlichen Herstellungskosten größer/gleich den handelsrechtlichen Herstellungskosten sind, bildet § 255 III HGB: Die nicht zu den Herstellungskosten gehörenden Fremdkapitalzinsen können aktiviert werden. Nach Abschn. 33 VII S. 3, 4 EStR ist dies steuerrechtlich nur nachvollziehbar, wenn der Finanzierungsvorgang sich über mehr als ein Jahr erstreckt.⁵⁰ Damit entsteht eine Ergebnisdifferenz, wenn handelsrechtlich geringere Herstellungskosten als steuerrechtlich aktiviert werden und/oder die Fremdkapitalzinsen bei einem unter einem Jahr liegenden Finanzierungsvorgang bei den handelsrechtlichen Herstellungskosten aktiviert werden.

(2) Der Grundsatz der Einzelbewertung wird im Handelsrecht durch die Möglichkeit, das Vorratsvermögen unter Anwendung eines Sammelbewertungsverfahrens (§ 256 HGB), dem Gruppenbewertungsverfahren (§ 240 IV HGB) oder mit dem Festwert (§ 240 III HGB) zu bewerten, durchbrochen. Steuerrechtlich ist demgegenüber neben der Durchschnittsbewertung nach Abschn. 36 II EStR nur der Ansatz eines Festwertes nach Abschn. 31 V, 36 IV EStR zulässig. D.h. bei der Bewertung entsteht keine Ergebnisdifferenz, wenn die handelsrechtliche Verbrauchsfolgefiktion den tatsächlichen Verbrauch wiedergibt oder wenn ein Durchschnitts- oder Festwert angesetzt wird.

(3) Aus Vereinfachungsgründen ist es handelsrechtlich zulässig, für alle Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens im Jahr des Zugangs den Abschreibungsbetrag auf ein halbes Jahr aufzurunden. Demgegenüber gilt die Halbjahresabschreibung nach Abschn. 43 VII S. 3 EStR nur für bewegliches Anlagevermögen.⁵¹ Ergebnisdifferenzen entstehen, wenn handelsrechtlich für abnutzbares, unbewegliches Anlagevermögen die Halbjahresabschreibung in Anspruch genommen wird.

⁵⁰ Harms/Küting, DB 1984, 1253, 1258; Siegel, BB 1984, 1909, 1913.

⁵¹ Coenenberg, Jahresabschluß, 106.

III. Bilanzierungshilfen

Handelsrechtlich ist neben der Aktivierungspflicht für Vermögensgegenstände nach § 246 I HGB die Aktivierung von Bilanzierungshilfen möglich: § 269 HGB ermöglicht die Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung eines Geschäftsbetriebs, § 274 II HGB läßt die Aktivierung latenter Steuern zu.⁵²

Im BFH-Beschluß vom 3.2.1969⁵³ wurde das Maßgeblichkeitsprinzip dahingehend ausgelegt, daß Aktivierungswahlrechte für Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz werden. Daraus ergäbe sich die Pflicht zur steuerrechtlichen Aktivierung, wenn die Bilanzierungshilfe entweder die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstandes erfüllen würde - was nicht der Fall ist -^{54, 55} oder wenn mit dem Zusatz "für Vermögensgegenstände" im Beschluß das Anwendungsgebiet nicht eingeschränkt werden sollte.

Die Einführung der Bilanzierungshilfe liegt zeitlich nach dem BFH-Beschluß vom 3.2.1969⁵⁶, so daß man aufgrund der fehlenden Möglichkeit einer Berücksichtigung von einem nicht restriktiven Zusatz ausgehen müßte. Berücksichtigt man aber den Hintergrund der Einführung einer Bilanzierungshilfe, so wurde diese mit dem

52 Die bilanzielle Einordnung des Firmenwertes ist strittig, Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1517. Es wird sowohl die Meinung, daß der Firmenwert einen Vermögensgegenstand darstellt, ADS, § 153 Tz. 131, als auch die Meinung, daß der Firmenwert unter die Bilanzierungshilfen zu subsumieren ist, Coenenberg, DB 1986, 1581, 1587; Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1341, vertreten.

53 BFHE 95, 31, 36 f.

54 Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 4.

55 Coenenberg, Jahresabschluß, 92; vgl. auch § 269 S. 1 HGB, in dem gefordert wird, daß die Aufwendungen nicht bilanzierungsfähig sind.

56 BFHE 95, 31, 36 f.

Ziel geschaffen, die durch den BFH-Beschluß⁵⁷ vorgegebene Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips in § 5 I EStG zu umgehen. D.h. mit der Bilanzierungshilfe soll die steuerrechtliche Aktivierungspflicht bestimmter handelsrechtlicher Aktivierungswahlrechte verhindert werden.⁵⁸

Im Ergebnis führt die handelsrechtliche Aktivierung einer Bilanzierungshilfe zu einer Ergebnisdifferenz.

IV. Umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip

Die Idee der Identität von Handels- und Steuerbilanz führt nicht nur zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, sondern auch zur "umgekehrten Maßgeblichkeit" der Steuerbilanzansätze für die Handelsbilanzansätze in den Fällen der Steuervergünstigungen und Vereinfachungsvorschriften^{59, 60}

1. Vor dem BFH-Urteil vom 24.5.1985⁶¹

Der Gesetzgeber knüpfte die steuerrechtliche Anerkennung der Steuervergünstigungen an einen dem Steuerbilanzansatz entsprechenden Handelsbilanzansatz, soweit dies nicht explizit im Gesetz oder der Vergünstigungsvorschrift selbst ausgeschlossen wurde, wobei

⁵⁷ BFH-Beschluß 3.2.1969, BFHE 95, 31.

⁵⁸ Bordewin, DStZ 1986, 79, 85; Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 13; Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1519; Schneider, BB 1978, 1577.

⁵⁹ Nach h.M. stellen die Anwendung der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern nach § 6 II EStG und die auf ein halbes Jahr abgerundete Abschreibung beim Zugang beweglicher Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach Abschn. 43 IX EStR Steuervergünstigungen dar, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49j Tz. 4. Ein identischer Handels- und Steuerbilanzansatz wird dadurch erzielt, daß handelsrechtlich die Steuervergünstigung als ein dem materiality-Grundsatz entsprechender Ansatz übernommen werden kann.

⁶⁰ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49j Tz. 2, 4; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 20, Fußn. 24.

⁶¹ BFHE 144, 14 ff.

§ 152 V AktG 1965 die Übernahme des Steuerbilanzansatzes in die Handelsbilanz ermöglicht.⁶³

Im Ergebnis griff das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip bei folgenden Steuervergünstigungen und Vereinfachungsvorschriften:⁶⁴

- (a) Rücklage nach § 6b EStG,
- (b) Erhöhte Abschreibung nach § 7b EStG,
- (c) Importwarenabschlag nach § 80 EStDV,
- (d) Erhöhte Abschreibung nach § 14 BerlinHG,
- (e) Bewertungsabschlag und Rücklage nach dem EntwHilfG,
- (f) Sonstige steuerfreie Rücklagen,
- (g) Sonstige erhöhte Abschreibungen,⁶⁵
- (h) Sonstige Sonderabschreibungen,⁶⁶
- (i) Teilwertabschreibungen,⁶⁷
- (j) Vereinfachungsregeln (§ 6 II EStG, Abschn. 43 IX EStR).⁶⁸

⁶³ Bordewin, FR 1986, 281, 283; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49j Tz. 2; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 20; Schmitz, DB 1986, 14. Das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip ist für die Steuervergünstigungen umstritten, da einerseits über den Betrag der Steuerstundung hinaus, Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 551; Woerner, BB 1976, 1569, 1572, das Ausschüttungspotential verringert wird, Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 554; Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 5, und diese Ausschüttungssperre nur bei Kapitalgesellschaften greift, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49j Tz. 4; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 23; Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 554. Andererseits werden handelsrechtlich nicht zu rechtfertigende stille Reserven gelegt, Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 6.

⁶⁴ Es wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben.

⁶⁵ Der umgekehrten Maßgeblichkeit für die steuerlichen Abschreibungen liegt der Gedanke zugrunde, daß der Wertansatz auf der Aktivseite in der Steuerbilanz nicht unter dem der Handelsbilanz liegen darf, Bordewin, FR 1986, 281; Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 547 und die dort in den Fußn. 23, 24 angegebenen RFH- bzw. BFH-Urteile.

⁶⁶ Siehe Fußn. 62 dieser Seite.

⁶⁷ Siehe Fußn. 62 dieser Seite.

⁶⁸ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49j Tz. 2.

⁶⁹ Die Rücklage für Kraftwerke basiert auf dem Gesetz vom 12.8.1965, BGBl I 1965, 777 ff.; IdW, HFA/1/1967, 214 f.

Nicht unter das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip fielen nur die explizit ausgeschlossenen steuerfreien Rücklagen - die Rücklage für Kraftwerke⁶⁹ und die Rücklage der Ausfuhrförderung⁷⁰ - und die durch den Sinn und Zweck ausgenommene Preissteigerungsrücklage.

2. Nach dem BFH-Urteil vom 24.5.1985⁷¹, § 6 III EStG

Das BFH-Urteil vom 24.5.1985 stellt klar, daß die Inanspruchnahme des § 6b EStG weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach deren Zweck die Beibehaltung des niedrigeren Handelsbilanzansatzes voraussetzt.⁷²

Die Reaktion auf dieses Urteil bestand zum einen in der Frage, ob das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip tatsächlich - wie bisher angenommen - ein allgemein gültiges Prinzip darstellt und damit Voraussetzung für die Anerkennung von Steuerergünstigungen ist. Zum anderen wurde § 6 EStG am 19.12.1985 um den Absatz 3 erweitert.⁷³

In § 6 III EStG⁷⁴ wird normiert, daß das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip für folgende in Absatz 3 aufgezählte Steuerergünstigungen Anwendung finden muß:⁷⁵

⁶⁹ Die Rücklage für Kraftwerke basiert auf dem Gesetz vom 12.8.1965, BGBI I 1965, 777 ff.; IdW, HFA/1/1967, 214 f.

⁷⁰ Die Ausfuhrförderungsrücklage basiert auf dem Gesetz vom 28.6.1951, BGBI I 1951, 405 ff.; Labus, BB 1951, 1000 f.

⁷¹ BFH-Urteil 24.5.1985, BFHE 144, 14 ff.

⁷² Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 22; Schmitz, DB 1986, 14. Dahinter steht der Gedanke, nicht in die Dividendenpolitik des Unternehmens einzugreifen, von Borke, WPg 1971, 648, 651.

⁷³ Schmitz, DB 1986, 14.

⁷⁴ Die Normierung des § 6 III EStG muß auf dem Hintergrund von §§ 273, 279 II, 280 II HGB gesehen werden, in denen als Bilanzierungs- bzw. Bewertungsvoraussetzung für den Ansatz eines niedrigeren steuerrechtlichen Wertes das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip gefordert wird, Bordewin, FR 1986, 281; Schmitz, DB 1986, 14, 15 f.; Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 546.

⁷⁵ Schulze-Osterloh, a.a.o., 546.

- (a) Erhöhte Abschreibungen,
- (b) Sonderabschreibungen,
- (c) Abschreibungen nach § 6 II EStG,
- (d) Rücklagen nach § 6b EStG,
- (e) Importwarenabschlag nach § 80 EStDV,
- (f) Wertansatz nach § 51 I Nr. 2 Buchstabe m oder z.

Außerdem gilt ein Zuschreibungsverbot auch für die Perioden nach der Inanspruchnahme einer der vorher genannten Vergünstigungen.

Es stellt sich die Frage, ob § 6 III EStG - sieht man von der Normierung in der Vergünstigungsvorschrift selbst ab - den Geltungsbereich des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips abschließend regelt.

Das BFH-Urteil vom 25.4.1985 i.V.m. der Normierung des § 6 III EStG - der zwar als "Klarstellung" deklariert wird,⁷⁶ materiell aber dem Inhalt des Urteils entgegenläuft -⁷⁷ führen formal zu dem Ergebnis, daß es kein allgemein gültiges umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip gibt. Eine gesetzliche Regelung wäre sonst nicht erforderlich gewesen.⁷⁸ Geht man von der Trennung der Steuervorschriften in Finanzzwecknormen - zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit - und wirtschaftslenkende Normen - die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entgegenstehen - aus, so erscheint dieses formale Ergebnis auch unter folgendem materiellen Gesichtspunkt sinnvoll: Das Maßgeblichkeitsprinzip in § 5 I EStG wurde normiert, um zum Schutz des Fiskus den "vollen" Gewinn zu erfassen.⁷⁹ Verzichtet der Fiskus bei wirtschaftslenkenden Normen freiwillig auf die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dann begibt er sich bewußt aus dem Schutzgebiet des Maßgeblichkeitsprinzips. Wenn der Fiskus auf die Erfassung des "vollen" Gewinns verzichtet, kann er aber

⁷⁶ Bundestags-Drucksache 10/4268, 107.

⁷⁷ Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 546.

⁷⁸ Schmitz, DB 1986, 14; Weilbach, BB 1986, 1677, 1678.

⁷⁹ Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 18.

- soweit dies nicht gesetzlich normiert ist - nicht wieder den Schutz des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips fordern.

Im Ergebnis dürfte bei allen Steuervergünstigungen, bei denen weder in der Vergünstigungsvorschrift selbst noch in § 6 III EStG die Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips normiert ist, der Gewinn in Höhe der Steuervergünstigung⁸⁰ der Ausschüttung nicht entzogen werden.⁸¹ Ohne gesetzliche Regelung wird für Abschn. 34, 35 EStR und die Teilwertabschreibung dennoch versucht, einen identischen Bilanzansatz herbeizuführen.

Einerseits wird für Abschn. 35 EStR die Meinung vertreten, daß sie materiell der Rücklage nach § 6b EStG entspricht: Aus der Nennung des § 6b EStG in § 6 III EStG müßte für Abschn. 35 EStR die Geltung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips abgeleitet werden.⁸² Dem kann nicht zugestimmt werden. Hätte der Gesetzgeber die umgekehrte Maßgeblichkeit für Abschn. 35 EStR durch § 6 III EStG festlegen wollen, so hätte er dieses im Hinblick auf das Prinzip der Gesetzmäßigkeit und das Prinzip der Rechtssicherheit⁸³ im Gesetzestext zum Ausdruck bringen können und müssen. Damit muß die Notwendigkeit und Möglichkeit, für Abschn. 35 EStR die umgekehrte Maßgeblichkeit durch einen Analogieschluß zu erreichen, verneint werden.

Andererseits wird versucht, einen dem Steuerbilanzansatz entsprechenden Handelsbilanzansatz für Abschn. 34, 35 EStR damit

⁸⁰ Eine Ausnahme bilden die steuerlichen Vereinfachungsvorschriften, bei denen der Ansatz aufgrund des materiality-Prinzips auch ohne umgekehrte Maßgeblichkeit identisch ist, siehe Fußn. 59.

⁸¹ Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 16; Schmitz, DB 1986, 14; Woerner, BB 1976, 1569, 1571. Gegen die allgemeine Gültigkeit des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips spricht auch die Steuerabgrenzungsregelung, mit der Ergebnisdifferenzen Rechnung getragen wird.

⁸² Bordewin, FR 1986, 281, 283; Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 546.

⁸³ Tipke, Steuerrecht, 41. Mit dem Argument, daß im Gesetz in § 6 III EStG die umgekehrte Maßgeblichkeit für die Verwaltungsvorschrift Abschn. 35 EStR nicht geregelt werden kann, wird die umgekehrte Maßgeblichkeit für Abschn. 35 EStR vertreten, Nickol, BB 1987, 1772, 1774. Dem ist der im BFH-Urteil 24.5.1985, BFHE 144, 14 ff., enthaltene Grundsatz entgegenzuhalten, so daß im Zweifel die Verwaltung reagieren muß, wenn sie die umgekehrte Maßgeblichkeit für Abschn. 35 EStR sichern will.

zu erzielen, daß diese Steuervergünstigungen als GoB angesehen werden.

Geht man der Frage nach, ob Steuervergünstigungen GoB darstellen können,⁸⁴ so ist zu berücksichtigen, daß keine gesetzliche Regelungslücke vorliegt, die einen GoB erforderlich machen würde. Denn einerseits regelt der GoB Realisationsprinzip sowohl die ertragswirksame Vereinnahmung eines Zuschusses als auch die Erfassung der vorhandenen stillen Reserven in dem Zeitpunkt, in dem ein Vermögensgegenstand dem Unternehmen nicht mehr zur Verfügung steht. Andererseits wird entsprechend dem Vorsichtsprinzip durch die Rückstellungsgrundsätze den späteren Steuerzahlungen Rechnung getragen.⁸⁵ Dennoch soll geprüft werden, ob sich ein dem Inhalt des Abschn. 34, 35 EStR entsprechender GoB aus dem Handelsbilanzzweck ableiten läßt.

Abschn. 34 EStR eröffnet die Möglichkeit einen Zuschuß, statt ihn sofort ertragswirksam zu vereinnahmen, über eine Verminderung der Anschaffungskosten erfolgsneutral⁸⁶ zu bilanzieren. In diesem Fall wird der Ertrag durch die niedrigeren Abschreibungsbeträge in den folgenden Jahren realisiert. Die Herauszögerung der Steuerbelastung führt bei einer analogen Bilanzierung in der Handelsbilanz zu einer zeitweisen Minderung des Ausschüttungspotentials. Da dem Unternehmen tatsächlich Einnahmen zugeflossen sind, besteht in Höhe des Nichtsteueranteils keine Veranlassung zur Minderung des Ausschüttungspotentials,⁸⁷ so daß die Ausschüttungsfunktion durch eine dem Abschn. 34 EStR entsprechende Bilanzierung in der Handelsbilanz nicht verbessert wird. Die Informationsfunktion

⁸⁴ Schmitz, DB 1986, 14.

⁸⁵ Bender, WPg 1952, 448, 449; Lion, Bilanzsteuerrecht, 248.

⁸⁶ Der Begriff erfolgsneutral bezieht sich ausschließlich auf die Abrechnungsperiode der Vereinnahmung, Kupsch, Zuwendungen, 6.

⁸⁷ Die Notwendigkeit der Zuschußrückzahlung bei Nichterfüllung der Zuschußbedingung könnte Argument gegen die Ausschüttung sein. Diese Belastung ist aber wirtschaftlich dem Jahr der Entscheidung, gegen die Bedingung zu verstoßen, zuzurechnen; vgl. Kupsch, FR 1976, 346, 347, wo die Erfassung des Aufwands durch die Bilanzierung einer Rückstellung in der Ereignisperiode gefordert wird.

würde unterstützt, wenn der Einblick in die Unternehmenslage durch die Minderung der Anschaffungskosten - unabhängig davon, ob es sich um einen Zuschuß ohne bzw. mit einer bei der Zuschußvereinnahmung bereits erfüllten oder mit einer zeitraumbezogener Bedingung handelt - verbessert würde. Von einer Verbesserung des Einblicks in die Unternehmenslage kann im Fall eines Zuschusses ohne bzw. mit einer bereits erfüllten Bedingung nicht gesprochen werden, da eine Anschaffungskostenminderung nur bei einer Minderung der am Beschaffungsmarkt zu leistenden Ausgaben⁸⁸ gerechtfertigt ist.⁸⁹ Auch eine Verbesserung des Einblicks im Fall eines Zuschusses mit zeitraumbezogener Bedingung ist abzulehnen: Denn der Bedingung wird durch den Ausweis eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, der über den - i.d.R. nicht mit der Nutzungsdauer übereinstimmenden - Bedingungszeitraum aufzulösen ist, besser Rechnung getragen.⁹⁰ Auf diesem Hintergrund ist der GoB-Charakter von Abschn. 34 EStR abzulehnen.⁹¹

Abschn. 35 EStR eröffnet die Möglichkeit, stille Reserven durch die Bildung einer steuerfreien Rücklage der Besteuerung zu entziehen und innerhalb von zwei bzw. vier Jahren auf das Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Voraussetzung ist, daß sich die stillen Reserven unabhängig vom Willen des Steuerpflichtigen durch das Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aufgrund höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs und einer damit verbundenen Entschädigung auflösen.

Im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Ersatzbeschaffung könnte die Ansicht vertreten werden, daß die stillen Reserven vor der Ausschüttung geschützt werden müssen. Dem ist einerseits entgegenzuhalten, daß der statisch orientierte Zweck des

⁸⁸ Vgl. die Anschaffungskostendefinition in § 255 I HGB.

⁸⁹ Kupsch, Zuwendungen, 15. Eine Ausnahme liegt vor, wenn der Zuschuß eine Teilwertabschreibung ermöglicht, Kupsch, a.a.o., 22. Auf diesen Ausnahmefall kann der GoB-Charakter aber nicht gestützt werden.

⁹⁰ Kupsch, a.a.o., 17 ff.; Schulze-Osterloh, FR 1986, 545.

⁹¹ Kupsch, a.a.o., 15.

Jahresabschlusses der Ausweis des tatsächlich vorhandenen Vermögens bzw. der Schulden ist. Da keine Schuld entsteht, muß die Auflösung der stillen Reserven zwingend zur Erhöhung des Handelsbilanzergebnisses führen - unabhängig davon, ob die Auflösung der Reserven beabsichtigt war oder nicht. Andererseits bedeutet die Ersatzbeschaffung eine Investition. Es scheint gerechtfertigt, daß - ähnlich wie bei neuen Investitionsvorhaben - die Unternehmensleitung die Ersatzbeschaffung den Gesellschaftern in der Weise plausibel machen muß, daß Mittel für diese Beschaffung bei dem Beschluß über die Ausschüttung, also im Rahmen der Gewinnverwendung, berücksichtigt werden. Im Ergebnis wird die Informationsfunktion weder durch den Ausweis der steuerfreien Rücklagen noch durch den verminderten Bilanzansatz für das Ersatzwirtschaftsgut verbessert, da der Gewinn zu niedrig bzw. das Vermögen nicht in voller Höhe ausgewiesen würde. Insofern ist der GoB-Charakter auch für Abschn. 35 EStR abzulehnen.⁹²

Für die steuerrechtliche Anerkennung der Teilwertabschreibung über das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip den analogen Handelsbilanzansatz zu fordern, würde eine Interpretation des Teilwertansatzes nach § 6 I Nr. 1 S. 3 EStG als Steuervergünstigungsvorschrift bedeuten.⁹³ Demgegenüber liegt eine Interpretation als spezieller steuerrechtlicher Bewertungsmaßstab, mit dem die außerplanmäßigen Abschreibungen in der Handelsbilanz auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach §§ 253 II S. 3, III S. 2 HGB in der Steuerbilanz nachvollzogen werden können, näher.^{94, 95}

⁹² Schmitz, DB 1986, 14; Schulze-Osterloh, FR 1986, 545, 554.

⁹³ Diesem Ergebnis könnte die Forderung entgegen gehalten werden, daß der steuerrechtliche Wertansatz nicht unter dem handelsrechtlichen Wertansatz liegen darf. Die aus dem Maßgeblichkeitsprinzip abzuleitende Forderung gilt aber nur insoweit, als der steuer- und handelsrechtliche Bewertungsrahmen identisch sind. Da dies aufgrund der unterschiedlichen Bewertungskonzepte nicht der Fall ist, widerspricht das Ergebnis der Forderung nicht.

⁹⁴ Coenenberg, Jahresabschluß, 81 f.; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 156 f.

Für die Teilwertabschreibung die Geltung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips zu fordern, würde eine Verzerrung der Darstellung der handelsrechtlichen Vermögenslage bedeuten, der die gesetzliche Basis fehlt.⁹⁶

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip gegenüber der Situation vor dem BFH-Urteil⁹⁷ auch nicht mehr für die steuerfreien Rücklagen nach §§ 1, 3 AuslinVG, § 1 EntwLStG, § 52 V S. 3 EStG, § 8 UmwStG und Abschn. 35 EStR gilt, weil es an der Normierung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips in der Vergünstigungsvorschrift und in § 6 III EStG fehlt. Weiterhin entfaltet § 6 III EStG keine Wirkung auf Abschn. 34 EStR und die Teilwertabschreibung.

⁹⁵ Nach dem Bewertungskonzept des § 253 II, III HGB ist für den (niedrigeren) beizulegenden Wert der für den einzelnen Vermögensgegenstand bestehende (Absatz-)Markt maßgeblich, Thiel, Bilanzrecht, 157. Für die Bewertung mit dem Teilwert ist aufgrund der Erwerberfiktion i.V.m. der Gesamtwertbetrachtung der Markt der Unternehmensveräußerungen entscheidend, Thiel, Bilanzrecht, 157 f.

⁹⁶ Nickol, BB 1987, 1772, 1773.

⁹⁷ BFH-Urteil 24.5.1985, BFHE 144, 14 ff.

Ergebnisdifferenzen

Grundsatz: Maßgeblichkeitsprinzip § 5 I EStG
Handelsbilanzansätze = Steuerbilanzansätze

Durchbrechungen:a) Einkommensteuerliche Vorschriften:

	Sachver- halt	steuerrechtl. (EStG)	handelsrechtl. (HGB)	Zwang
Bilanzierung dem Grunde nach	Verbindl.- disagio	§ 5 IV Nr. 1	§ 250 III	nein
	Zölle, Ver- brauch- steuern	§ 5 IV S. 2 Nr. 1, 2	§ 250 I Nr. 1, 2	nein
	Rückstel- lungen	§§ 6a, 4d, 5 III	§ 249 I	ja
Bilanzierung der Höhe nach	Abschrei- bungsplan: Nutzungs- dauer, Methode (speziell: Firmenwert)	§ 7 § 7 I	§ 255 I § 255	nein nein
	Zuschreibung	§ 6 I Nr.1	§ 280	ja ⁹⁸

b) BFH-Rechtsprechung:

Bilanzierung dem Grunde nach	Aktiva	Wirtschafts- gutbegriff (selbst. Be- wertungsfähig- keit)	Vermögensge- genstandsbegriff (selbst. Bewer- tungs- und Ver- kehrsfähigkeit)	ja
	Rückstel- lungen	keine (we- gen Maßgeb- lichkeitstapr. BFHE 95, 31)	Passivierungs- wahlrechte: § 249 II § 249 I S. 3	ja

⁹⁸ Bei abnutzbarem Anlagevermögen, soweit nicht § 6 III EStG, sondern der strenge Wertzusammenhang des § 6 I EStG gilt.

Bilanzierung der Höhe nach	Herstell- ungskosten (speziell: Fremdkapi- talzinsen)	Abschn. 33 Abschn. 33 VII S. 3, 4	§ 255 II § 255 III	nein ja
	Bewertungs- methoden	neben Einzel- bewertung nur: Durchschnitts- wert Abschn. 36 II EStR, Festwert Ab- schn. 31 V, 36 IV EStR	zusätzlich noch: Sammel- bewertung (§ 256), Gruppenbewer- tung (240 IV), Festwert (240 III)	ja
	aufgerunde- te Ab- schreibung	Abschn. 43 VII S. 3 EStR nur für bewegli- ches abnutzba- res Anlageverm.	auch für unbe- wegliches ab- nutzbares Anla- gevermögen	ja

c) Sonderfälle:

Bilanzierung dem Grunde nach	Bilanzier- ungshilfe und Abschreibung in den Folgejahren (269 HGB)	----	Aktivierungs- möglichkeit	ja
	Umgekehrtes Maßgeblich- keitsprinzip gilt nicht für	Preissteige- rungsRL ^{99,100} RL für Kraftwerke RL für Ausfuhrförderung RL nach §§ 1, 3 AuslInvG § 1 EntwStG § 52 V S.3 EStG § 8 UmwStG Abschn. 34, 35 EStR Teilwertabschreibung	----	

§ 3 Steuerabgrenzung im AktG 1965

Die Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips durch EStG-Vorschriften, durch die BFH-Rechtsprechung und durch die Aktivierung von Bilanzierungshilfen führten nach altem Recht nicht zu einer Steuerabgrenzung.

Die Steuerabgrenzung erfolgte in Form einer Steuerrückstellung einerseits für steuerfreie Rücklagen, für die das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip nicht galt, d.h. die Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV, die Ausfuhrförderungsrücklage¹ und der Rücklage für Kraftwerke² vor dem BFH-Urteil vom 24.5.1985.^{3,4}

Andererseits wurde eine Steuerrückstellung passiviert, wenn aus einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft Verluste entstanden.

Unter steuerfreien Rücklagen versteht man Passivposten,⁵ deren Bilanzierung aufgrund subventioneller ertragsteuerlicher Vorschriften aufwandswirksam erfolgt. Die Erfassung einer fiktiven Betriebsausgabe, die in einer späteren Abrechnungsperiode bei der ertragswirksamen Auflösung der Rücklage wieder neutralisiert wird, entspricht in ihrer Wirkung einer Steuer-

¹ Zur Ausfuhrförderungsrücklage siehe Labus, BB 1951, 1000 f.

² Zur Rücklage für Kraftwerke siehe IdW, HFA/1/1967, 214 f.

³ Diese Aussage ist insofern nicht exakt, als die Übernahme einer steuerfreien Rücklage in die Handelsbilanz als Sonderposten mit Rücklageanteil nach h.M. einen Fremdkapitalanteil in Höhe der zu erwartenden Steuerzahlung besitzt, vgl. ADS, § 152 Tz. 67; Coenenberg, Jahresabschluß, 145, worin ein nicht gesonderter Ausweis einer Steuerabgrenzung gesehen werden kann.

⁴ Aufgrund des hinter der Bilanzierung der Steuerrückstellungen stehenden Konzeptes, ist davon auszugehen, daß in Bilanzen, die zwar nach altem Recht aber unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 24.5.1985, BFHE 144, 14 ff., aufgestellt wurden, für alle nicht mehr dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip unterliegenden steuerfreien Rücklagen eine Steuerrückstellung passiviert wurde.

⁵ Der Begriff Rücklage impliziert Eigenkapitalcharakter, der in Höhe des auf die spätere Steuerzahlung entfallenden Anteils nicht gegeben ist, siehe Fußn. 3.

stundung nach § 222 AO.⁶ Geht man vom materiellen Inhalt der steuerfreien Rücklage aus, so bietet sich ein Vergleich mit ähnlich gelagerten Sachverhalten an, deren bilanzielle Behandlung den Hintergrund der Steuerabgrenzung für steuerfreie Rücklagen beleuchtet.

Die steuerfreie Rücklage könnte erstens in Höhe der später erst fälligen Steuerzahlung als Darlehn des Fiskus an das Unternehmen angesehen werden.⁷ Ein Darlehn muß als Verbindlichkeit passiviert werden. Die Steuerstundung unterscheidet sich vom Darlehn durch die Ungewißheit im Hinblick auf den Grund, die Höhe und die Laufzeit,⁸ was den Ausweis als Verbindlichkeit verhindert.

Zweitens könnte die Steuerstundung als aufschiebend bedingte Verbindlichkeit angesehen werden, bei der zu ihrer rechtlichen Entstehung noch ein oder mehrere Elemente fehlen.⁹ Diese Subsumtion ist nicht möglich, da eine Konkretisierung durch den Eintritt der Bedingung Voraussetzung für die Bilanzierung der aufschiebend bedingten Verbindlichkeit ist,¹⁰ während der wesentliche Tatbestand für die Entstehung der Steuerzahlung mit der Bildung der Rücklage bereits abgeschlossen ist.

Als Eventualverbindlichkeit könnte die Steuerzahlung drittens angesehen werden, weil in beiden Fällen das Entstehen der Verbindlichkeit vom Eintritt eines oder mehrerer Elemente abhängt.¹¹ Während aber bei der Eventualverbindlichkeit mit dem Nichteintritt der Verbindlichkeit gerechnet wird und

⁶ Woerner, BB 1976, 1569. Bei dieser Aussage wird von einem unveränderten steuerrechtlichen Rahmen und einem identischen Steuersatz ausgegangen.

⁷ Von Borke, WPg 1971, 648, 651.

⁸ Die Ungewißheit über die Laufzeit liegt darin begründet, daß i.d.R. eine steuerfreie Rücklage innerhalb des Höchstzeitraums beliebig aufgelöst werden kann.

⁹ Bender, WPg 1952, 448, 451; Hüttemann, Verbindlichkeiten, 23.

¹⁰ Vgl. Bender, a.a.o., 451; Jonas, DB 1986, 337, 341; Hüttemann, a.a.o., 10 ff.

¹¹ Bender, a.a.o., 451; Hüttemann, a.a.o., 23.

i.d.R. ein Rückforderungsanspruch besteht,¹² ist die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Steuerzahlung hoch.

Letztendlich wäre eine Subsumtion unter die gewinnabhängigen Verbindlichkeiten möglich, da es zu einer Steuerzahlung nur kommt, wenn im Zeitpunkt der Rücklagenauflösung ein Steuerbilanzgewinn ausgewiesen wird. Die Bilanzierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten soll zur parallelen Erfassung der Leistung und der Gegenleistung nach den Grundsätzen schwebender Geschäfte führen. Die Voraussetzung dafür, ein Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis,¹³ ist bei der Steuerstundung nicht gegeben, so daß die Bilanzierung als gewinnabhängige Verbindlichkeit ausscheiden muß.

Die bei der Auflösung der Rücklage zu erwartende Steuerzahlung wurde nach altem Recht unter Anwendung der Rückstellungsgrundsätze berücksichtigt. Argumentiert wurde, daß der Gewinn nicht erst bei der erfolgswirksamen Auflösung der Rücklage in der Steuerbilanz, sondern bereits bei dem Gewinnausweis in der Handelsbilanz entsteht. Deshalb war bereits in diesem Jahr die aus dem Gewinnausweis zu erwartende Steuerbelastung zu erfassen.¹⁴ Dahinter stand zusätzlich die Überlegung, daß die steuerlich motivierte Rücklage nicht den Ausweis des handelsrechtlichen Ergebnisses und des Steueraufwands verzerren sollte.¹⁵

Im Gegensatz zu den beiden eben angesprochenen Rücklagen konnte die erfolgswirksam gebildete Rücklage für Kraftwerke¹⁶ nach 10 Jahren erfolgsneutral aufgelöst werden, wenn die Bedingung einer ausschließlichen Nutzung von Steinkohle in die-

¹² Hüttemann, a.a.o., 23.

¹³ Hüttemann, a.a.o., 26.

¹⁴ ADS, § 152 Tz. 67; Labus, BB 1951, 1000 f.

¹⁵ Merl, Steuerverpflichtungen, 245; a.A. Bender, WPg 1952, 448, 451. Zum Aspekt des Vorsorgetreffens für eine spätere Vermögensbelastung siehe § 4 B. IV. b).

¹⁶ Die Inanspruchnahme ist seit dem 1.7.1971 nicht mehr möglich, IdW, HFA/1/1967, 214, 215.

sen 10 Jahren erfüllt wurde. Materiell bedeutete dies nach 10 Jahren eine Steuerersparnis, mit der die durch die Verwendung der teureren Steinkohle verbundenen Mehrkosten kompensiert werden sollten.¹⁷ Wurde die Bedingung nicht erfüllt, so war die Rücklage sofort erfolgswirksam aufzulösen und zusätzlich ein Steuerzuschlag zu zahlen.¹⁸

Für die Steuerabgrenzung wurde bei Inanspruchnahme der Rücklage entweder die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens als zulässig angesehen, durch den die Vereinnahmung der Steuerersparnis periodisiert werden sollte. Oder es konnte eine Rückstellung bilanziert werden, durch die die Mehrkosten der Verwendung der Steinkohle zum Ausdruck gebracht werden sollten.¹⁹ Der Passivposten war in den folgenden 10 Jahren planmäßig aufzulösen, so daß die Realisierung der Steuerersparnis sukzessive erfolgte. Wurde die Umstellung des Kraftwerks auf andere Brennstoffe geplant, mußte für die aus der Entscheidung folgende Steuerbelastung, ermittelt aus dem Gesamtrücklagenbetrag, eine Rückstellung passiviert werden.²⁰

An diesen Bilanzierungsgrundsätzen bei der Inanspruchnahme der Rücklage für Kraftwerke zeigt sich, daß - anders als bei den beiden anderen Rücklagen - erst einmal nicht vom Bestehen einer wirtschaftlich entstandenen Steuerverpflichtung ausgegangen wurde. Obwohl eine 10-jährige Bedingung an die Realisierung der Steuerersparnis geknüpft war, mußte eine Rückstellung erst bei der höheren Anforderung - daß es wegen des geplanten Verstosses gegen die Bedingung tatsächlich zur Steuerzahlung kommen würde - passiviert werden.

Der zweite Fall, in dem nach altem Recht eine Abgrenzung des Ertragsteueraufwands gefordert wurde, war die Berücksichtigung eines Verlustes aus einer Beteiligung einer Kapitalge-

¹⁷ IdW, HFA/1/1967, 214, 215.

¹⁸ IdW, HFA/1/1967, 214.

¹⁹ IdW, HFA/1/1967, 214, 215.

²⁰ IdW, HFA/1/1967, 214, 215.

sellschaft an einer Personengesellschaft.²¹ Die Notwendigkeit, eine Steuerrückstellung zu passivieren, lag und liegt²² in der unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft begründet.

Im Handelsrecht ist die Beteiligung als einheitlicher, selbständiger Vermögensgegenstand zu beurteilen, da die oHG/KG aufgrund der inneren Verbundenheit nach außen hin als Einheit²³ auftreten kann.²⁴

Im Steuerrecht wird die Beteiligung dagegen nicht als einheitliches Wirtschaftsgut,²⁵ sondern lediglich als Anteil am Gewerbebetrieb angesehen. Es wird zwar ein Wirtschaftsgut in Höhe der Anschaffungskosten bilanziert, dies dient aber in erster Linie der Gewinnermittlung im Fall der Beteiligungsveräußerung.²⁶

Die unterschiedliche Bilanzierung führt zu einer periodenverschobenen handels- und steuerrechtlichen Berücksichtigung des Verlustes. In der Handelsbilanz kann der Verlust zum einen durch eine Wertberichtigung des Beteiligungsbuchwertes²⁷ sofort berücksichtigt und in späteren Gewinnjahren in Höhe der durch den Verlust bedingten außerplanmäßigen Abschreibungen wieder zugeschrieben werden. Ist der Beteiligungsbuchwert in der Handelsbilanz voll abgeschrieben, kann zum anderen ein Sonderposten mit Rücklageanteil maximal in Höhe der von der Personengesellschaft in Anspruch genommenen steuerrechtlichen Bewertungserleichterungen gebildet werden.²⁸

²¹ IdW, HFA/3/1976, 591, 592.

²² Siehe § 5 A.

²³ §§ 123, 124 HGB.

²⁴ BFH-Urteil 23.7.1975, BFHE 117, 30, 32; Döllner, WPg 1977, 81, 82.

²⁵ BFH-Urteil 23.7.1975, BFHE 117, 30, 31 f.

²⁶ Döllner, WPg 1977, 81, 87.

²⁷ Die Abschreibung des Beteiligungsbuchwertes aufgrund des Verlustes ist eine nach § 253 II S. 3 HGB zulässige außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert.

²⁸ IdW, HFA/3/1976, 591, 592.

In diesen beiden Fällen entsteht keine Ergebnisdifferenz zwischen dem Steuerbilanzverlust und dem negativen Handelsbilanzergebnis.²⁹

Ist die Verlustberücksichtigung auf diese Weise nicht möglich, so muß der Verlust durch die zeitlich unbegrenzte Verrechnung mit einem positiven Handelsbilanzergebnis künftiger Perioden erfolgen.³⁰

In der Steuerbilanz wird dagegen der Verlust in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 179, 180 I Nr. 2a AO sofort erfaßt. Er führt über eine Minderung des Steuerbilanzgewinns der Kapitalgesellschaft und/oder den Verlustrücktrag sofort zu einem niedrigeren Steueranspruch und/oder einer Steuererstattung für die Kapitalgesellschaft.³¹ Die handelsrechtliche Verlustberücksichtigung durch die Kürzung der späteren Handelsbilanzergebnisse im Vergleich zur sofortigen steuerrechtlichen Verlustberücksichtigung führt in den folgenden Jahren zu folgender Situation: Die Kapitalgesellschaft als Gesellschafter muß Steuern auf den nicht um den Verlust gekürzten Steuerbilanzgewinn zahlen, ohne daß ein ausschüttungsfähiger Gewinn in dieser Abrechnungsperiode ausgewiesen wird. Darin wurde die Notwendigkeit gesehen, Vorsorge für die spätere Steuerbelastung durch die Passivierung einer Rückstellung in der Handelsbilanz zu treffen.³²

Die Darstellung, welche Ergebnisdifferenzen nach altem Recht zur Passivierung einer Steuerrückstellung geführt haben, wirft die Frage auf, inwieweit sich die Steuerabgrenzung nach § 274 HGB gegenüber der Steuerabgrenzung nach AktG 1965 geän-

²⁹ Bei dieser Aussage wird davon ausgegangen, daß nicht gleichzeitig eine Teilwertabschreibung des steuerlichen Beteiligungsbuchwertes, die auf einem vom Handelsrecht abweichenden Bewertungskonzept beruht, vorgenommen wird. Wird der steuerliche Buchwert auf den Teilwert abgeschrieben, so entsteht eine permanente negative Ergebnisdifferenz, da sich diese zusätzliche Verrechnung von Betriebsausgaben erst beim Beteiligungsverkauf wieder auflöst, Jonas, DB 1978, 1409, 1414.

³⁰ IdW, HFA/3/1976, 591, 593; Merl, Steuerverpflichtungen, 207.

³¹ IdW, HFA/3/1976, 591, 592 f.; Merl, a.a.o., 207.

³² Havermann, BFuP 1986, 114, 125; IdW, HFA/3/1976, 591, 592 f.; Merl, a.a.o., 207 f.

dert hat. Um diese Frage beantworten zu können, wird in Teil 2 auf die Steuerabgrenzungsvorschrift § 274 HGB eingegangen.

Teil 2: Steuerabgrenzung nach § 274 HGB

§ 4 Bilanzierung dem Grunde nach

A. Problemstellung

Die Auslegung des § 274 HGB ist in der Literatur sehr unterschiedlich. Auf der einen Seite wird § 274 HGB so interpretiert, daß jede aus einem Geschäftsvorfall resultierende Ergebnisdifferenz einzeln steuerlich abgegrenzt wird. Die Höhe des Steuerabgrenzungsbetrags muß im Zeitablauf auf seine Berechtigung hin verfolgt werden. Eine Saldierung mit der Ergebnisdifferenz eines anderen Geschäftsvorfalles ist nicht möglich.¹

Auf der anderen Seite wird die Meinung vertreten, daß sich der steuerlich abzugrenzende Betrag jedes Jahr aus dem Vergleich des Handelsbilanzergebnisses und des Steuerbilanzgewinns ergibt, ohne daß einzelne Erfolgsdifferenzen in ihrem Bestand und ihrer Entwicklung Bedeutung erlangen.²

Diese Unterschiede in der Auslegung beruhen auf der Tatsache, daß es grundsätzlich zwei Konzepte - die Einzeldifferenzbetrachtung und die Gesamtdifferenzbetrachtung - gibt, nach denen eine Steuerabgrenzung erfolgen kann. § 274 HGB ist nicht so formuliert, daß eindeutig auf ein Konzept geschlossen werden kann: Die Differenzen in der Auslegung des § 274 HGB liegen darin begründet, daß bei der Interpretation i.d.R. nur die dem vertretenen Konzept entsprechenden Teile des Wortlautes berücksichtigt werden.

Im Hinblick auf das Ziel, aus § 274 HGB ein geschlossenes Konzept herauszuarbeiten, werden im folgenden zuerst die bei-

¹ Bareis, BB 1985, 1235, 1236; Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 608; Hennig, Latente Steuern, 244; Hetzel, DB 1985, 289, 290; König, WPg 1983, 607, 611.

² Beck'scher Bilanzkommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 5; Jonas, DB 1978, 1409, 1413; Heyd-kamp, DB 1986, 1185, 1189; Langer, WPg 1983, 383, 394; Weyand, DB 1986, 1185, 1189.

den grundsätzlichen Konzepte dargestellt. Daran schließt sich die Untersuchung, inwieweit einzelne Teile des § 274 HGB auf eines dieser Konzepte hinweisen, wobei das Problem, § 274 HGB stringent auszulegen, deutlich zutage tritt.

I. Grundsätzliche Steuerabgrenzungskonzepte: Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung

Bei der Einzeldifferenzbetrachtung³ wird jeder, eine Ergebnisdifferenz verursachende Sachverhalt im Zeitablauf verfolgt. Im Jahr der Entstehung der Differenz wird in Höhe der für den Ergebnisaufhebungszeitpunkt geschätzten Steuerbelastung/-entlastung ein passiver/aktiver Steuerabgrenzungsposten erfolgswirksam gebildet. Dieser Posten wird im Zeitablauf verfolgt, gegebenenfalls nach den Bewertungsgrundsätzen korrigiert, und bei Eintritt der antizipierten Steuerbelastung/-entlastung bzw. bei einem (voraussichtlichen) Nichteintritt aufgelöst. Der passive und/oder aktive Steuerabgrenzungsposten einer Abrechnungsperiode wird ermittelt, indem der Vorjahresposten um die aus neu entstandenen und aufgelösten Ergebnisdifferenzen resultierenden Steueraufwendungen/-erträge korrigiert wird.

Bei der Gesamtdifferenzbetrachtung⁴ wird der Steuerbilanzgewinn mit dem Handelsbilanzergebnis verglichen. Liegen der Ergebnisdifferenz Sachverhalte zugrunde, die zu einer zeitlich begrenzten Differenz und - davon wird automatisch ausgegangen - zu einem voraussichtlichen Ausgleich des Steueraufwands bzw. -ertrags führen, so wird unter Anwendung des aktuellen Steuersatzes der passive oder aktive Steuerabgrenzungsposten ermittelt.

Der Steuerabgrenzungsposten wird in jeder Abrechnungsperiode in voller Höhe neu ermittelt, gleichzeitig der Vorjahresabgrenzungsposten in voller Höhe aufgelöst. Um den in früheren

³ Hennig, Latente Steuern, 81; Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 20.

⁴ Hennig, a.a.O., 81; Lehmann, a.a.O., Tz. 14 f., 83.

Perioden gebildeten, noch nicht aufgelösten Ergebnisdifferenzen gerecht zu werden, ist es erforderlich, auf den kumulierten Steuerbilanzgewinn bzw. das kumulierte Handelsbilanzergebnis abzustellen.⁵

II. Analyse des § 274 HGB in bezug auf die Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung

§ 274 HGB besteht aus zwei, im Wortlaut analog aufgebauten Absätzen. In jedem Absatz sind zwei Tatbestandsvoraussetzungen formuliert, an die sich im ersten Abschnitt die Rechtsfolge der Bildung eines passiven, im zweiten Abschnitt die Bildung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens und seine Auflösungsmodalitäten knüpfen.⁶

Als erster Tatbestand wird am Bilanzstichtag ein Mißverhältnis zwischen dem Steueraufwand⁷, ermittelt anhand des Steuer-

⁵ Bei dieser Betrachtung verlieren die früher gebildeten und bereits aufgelösten Ergebnisdifferenzen ihre Bedeutung, wobei davon ausgegangen wird, daß die abgegrenzten Steueraufwendungen/-erträge den später realisierten Steuerzahlungen/-erstattungen entsprochen haben. Für die Ermittlung des Steuerabgrenzungspostens ist damit nicht die ab einer gewissen Lebensdauer des Unternehmens kaum mehr realisierbare Kumulierung der Ergebnisse ab dem Unternehmensbeginn notwendig, sondern es genügt die Kumulierung ab der Abrechnungsperiode mit der ältesten noch nicht aufgelösten Ergebnisdifferenz. Zu dem Problem der erstmaligen Steuerabgrenzung siehe § 8.

⁶ Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 24.

⁷ Der Steueraufwand bezieht sich auf die Gewinn- und Verlustposition "Steuern vom Einkommen und Ertrag" - § 275 II Nr. 18 HGB. Unter dieser Position fallen: (1) Der auf der Grundlage des zu versteuernden Einkommens für diese Abrechnungsperiode ermittelte Steueraufwand (Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer); (2) Der Steueraufwand/-ertrag, der bei der Ausschüttung von EK 0 bzw. EK 56 entsteht, Coenenberg, Jahresabschluß, 238 f.; Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 31; Heyand, DB 1986, 1185, 1188. Die mit (2) erfaßte Steuerzahlung/-erstattung knüpft an die im Rahmen der Gewinnermittlung von den Gesellschaftern zu fällende Entscheidung über die Ausschüttung von bereits früher erwirtschafteten, in die Gewinnrücklagen eingestellten Gewinnen an. Die Steuerabgrenzung bezieht sich demgegenüber auf die Ergebnisdifferenzen zwischen dem festgestellten periodischen handels- und steuerrechtlichen Ergebnis. Daraus ergibt sich, daß der durch die Gewinnverwendung entstehende, aperiodische Steueraufwand/-ertrag bei der Steuerabgrenzung nicht berücksichtigt werden darf, Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 16; Hille, Latente Steuern, 69; Siegel, BB 1984, 1909, 1914 f. Zu überlegen wäre die Einführung einer speziellen, auf diesen Sachverhalt abstellenden Steuerabgrenzung, Hille, Latente Steuern, 69; Siegel, BB 1984, 1909, 1914.

bilanzgewinns⁸, und dem fiktiven handelsbilanziellen Steuer-
aufwand, ermittelt auf der Basis des Handelsbilanzergebnisses⁹
gefordert. Die Kausalbeziehung zwischen dem Gewinn und dem
daraus resultierenden Steueraufwand müßte dazu führen, daß
dem über alle Abrechnungsperioden kumulierten Steueraufwand
ein über alle Perioden kumulierter Gewinn gegenübergestellt
wird. Dagegen fordert der Wortlaut alleine den Vergleich des
Handelsbilanzergebnisses mit dem Steuerbilanzgewinn einer Ab-
rechnungsperiode. Dieser Gegensatz wird nur durch die An-
nahme, daß durch die Steuerabgrenzung ein Ausgleich des Steu-

⁸ Unter dem "nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernden Gewinn" ist die durch § 7 II KStG definierte, über § 8 I KStG auf §§ 5 I, 2 V EStG bezugnehmende Steuerbemessungs-
grundlage zu verstehen. Das zu versteuernde Einkommen kann sich vom Steuerbilanzgewinn, der laut § 4 I EStG i.V.m. § 2 II EStG, § 8 I KStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wiedergibt, durch die in § 2 III, IV, V EStG angegebenen Modifikationen unterscheiden. Die einkommen- wie auch körperschaftsteuerlichen Modifikationen stellen mit Ausnahme des Verlustabzugs nach § 2 IV i.V.m. § 10d EStG Betriebsausgaben dar, die kein Aufwand sind. Sie besitzen als permanente Differenzen für die Steuerabgrenzung keine Bedeutung, so daß in einer Gewinnsituation auf den Steuerbilanzgewinn zurückgegriffen werden kann. Liegt eine Verlustsituation vor, so ist zu trennen zwischen dem Steuerbilanzverlust einerseits und der daraus resultierenden, für die Steuerabgrenzung maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage andererseits. Die Steuerbemessungsgrundlage nimmt bei der Realisierung eines Verlustrücktrags die Höhe des abzugsfähigen Verlustes an, im Fall eines Verlustvortrags ist sie gleich Null. Neben der Körperschaftsteuer ist die Gewerbebeertragsteuer abzugrenzen, Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 893. Steuerbemessungsgrundlage der Gewerbebeertragsteuer ist der in § 10 i.V.m. § 7 GewStG definierte "maßgebliche Gewerbeertrag", Hennig, Latente Steuern, 235. Der Gewerbeertrag knüpft laut § 7 GewStG an den Steuerbilanzgewinn nach § 4 I EStG an, insofern entstehen bei der Gewinnermittlung durch die Steuerbilanz für die Körperschaftsteuer und Gewerbebeertragsteuer die gleichen zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenzen. Die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG des Gewerbeertrags ohne den Verlustabzug nach § 10a GewStG führen zu permanenten Differenzen und bleiben ohne Einfluß auf die Steuerabgrenzung. Die unterschiedliche Regelung des Verlustabzugs nach § 10d EStG und § 10a GewStG führt - unter der Voraussetzung, daß bei beiden Ertragsteuerarten der Verlustabzug möglich ist - zu zeitlich begrenzten Differenzen zwischen der körperschaft- und gewerbebeertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage, die bei der Steuerabgrenzung zu berücksichtigen sind. Ist ein Verlustabzug nicht möglich, so entstehen permanente Differenzen.

⁹ Der Begriff "handelsrechtliches Ergebnis" ist nicht eindeutig, da sowohl der Jahresüberschuß/-fehlbetrag nach, Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 34, als auch vor Steuern, Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 12; Hennig, Latente Steuern, 9, gemeint sein kann. Denn die Körperschaftsteuerzahlungen erfüllen zwar den Aufwandsbegriff, aber nicht den Betriebsausgabenbegriff nach § 4 IV EStG. Der direkte Vergleich zwischen dem zu versteuernden Einkommen "vor Steuern" und dem handelsrechtlichen Ergebnis als fiktive Bemessungsgrundlage für den Steueraufwand, führt zu dem Ergebnis, daß der Jahresüberschuß/-fehlbetrag vor Steuern maßgeblich ist. Dieses Problem verliert seine Bedeutung, wenn man berücksichtigt, daß der Steueraufwand - geht man vom Ergebnis nach Steuern aus - zu einer permanenten Ergebnisdifferenz führt, die für die Steuerabgrenzung eliminiert werden muß. Für die Gewerbebeertragsteuer stellt sich dieses Problem nicht, da die Gewerbebeertragsteuer aufgrund ihrer Abzugsfähigkeit von der eigenen Bemessungsgrundlage sowohl Betriebsausgabe als auch Aufwand darstellt, so daß der Gewerbeertrag nach Steuern maßgeblich ist.

eraufwands früherer Jahre hergestellt ist, d.h. der Vorjahresabgrenzungsposten noch berücksichtigt wird, aufgelöst.¹⁰ Da vom handels- und steuerrechtlichen Periodenergebnis und nicht von Ergebnisdifferenzen aus einzelnen Geschäftsvorfällen ausgegangen wird, weist der erste Tatbestand auf eine Gesamtdifferenzbetrachtung hin.¹¹

Der zweite Tatbestand fordert den voraussichtlichen Ausgleich des abweichenden Steueraufwands in späteren Geschäftsjahren. Der Begriff Steueraufwand bezieht sich wiederum auf die Gesamtgröße Ergebnis, so daß i.V.m. der internen Saldierung der einzelnen Ergebnisdifferenzen eine Kontrolle eines voraussichtlichen Ausgleichs für die Einzeldifferenzen nicht erfolgen kann. Statt dessen muß auf einen Steueraufwandsausgleich ohne nähere Bestimmung des Zukunftsbegriffs geschlossen werden, der mit dem Vorliegen einer zeitlich begrenzten Differenz als erfüllt angesehen werden muß.

Damit stellt auch der zweite Tatbestand auf eine Gesamtdifferenzbetrachtung ab.¹²

Ist die Tatbestandsseite erfüllt, muß entsprechend der Rechtsfolgenseite ein Steuerabgrenzungsposten bilanziert werden. Während der passive Posten bilanziell unter die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten¹³ eingeordnet ist, stellt ein aktiver Posten eine Bilanzierungshilfe dar.

¹⁰ Diese Annahme ist im Hinblick auf Steuersatzänderungen problematisch.

¹¹ Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 24. Auf eine Einzeldifferenzbetrachtung könnte nur geschlossen werden, wenn dem Gesetz die - unrealistische - Vorstellung zugrunde liegt, daß die Ergebnisdifferenz einer Abrechnungsperiode nur auf einem Geschäftsvorfall beruht.

¹² Lehmann, a.a.o., Tz. 24; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 138.

¹³ Die bilanzielle Einordnung des passiven Steuerabgrenzungspostens unter die Aufwandsrückstellungen wird abgelehnt, Bundestags-Drucksache 10/4268, 99; Schülen, WpG 1983, 258, 259 f.

1. Passiver Steuerabgrenzungsposten

Der Wortlaut des Querverweises in § 274 I HGB auf die Rückstellungen nach § 249 I HGB kann entweder als Rechtsgrundverweis - dann müßten die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung vorliegen, - oder als Rechtsfolgenverweis - die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung bräuchten nicht vorzuliegen - interpretiert werden.¹⁴

Geht man von einem Rechtsgrundverweis aus, so muß entsprechend den Rückstellungsgrundsätzen zum einen für jeden zu einer Ergebnisdifferenz führenden Sachverhalt¹⁵ eine Prognose über die zukünftige Steuerbelastung durchgeführt werden.¹⁶ Zum anderen muß aus dem Vorsorgecharakter der Rückstellung¹⁷ gefolgert werden, daß sich nicht nur der Steueraufwand im Zeitablauf ausgleicht,¹⁸ sondern die Differenzauflösung zu einer tatsächlichen Steuerzahlung im Zeitpunkt der Differenzauflösung führt.¹⁹

Schließlich unterliegt die Bilanzierung einer Rückstellung dem Vollständigkeitsgrundsatz nach § 246 I HGB, dem eine Saldierung der negativen und positiven Ergebnisdifferenzen bzw. der passiven und aktiven Steuerabgrenzungsbeträge und der damit verbundene Ausweis der "Abrechnungsspitze"²⁰ entgegen-

¹⁴ Schulze-Osterloh, ZHR 1986, 532, 552 f.

¹⁵ Nur im Ausnahmefall, daß eine Rückstellung für gleichartige Wirtschaftsgüter oder Risiken zu bilden ist, bei denen eine individuelle Behandlung mit Risiken verbunden oder unzumutbar ist, darf eine Pauschalmittlung erfolgen, Coenenberg, Jahresabschluß, 203. Dieser Ausnahmefall liegt nicht vor, weil einerseits den Einzeldifferenzen verschiedene Sachverhalte zugrunde liegen, andererseits das Risiko des Steueraufwandsausgleichs wegen der verschiedenen Differenzauflösungszeitpunkte unterschiedlich ist.

¹⁶ Coenenberg, Jahresabschluß, 203.

¹⁷ Weirich, WPg 1969, 225.

¹⁸ Diese Bedingung ist bei der Gesamtdifferenzbetrachtung notwendig und hinreichend.

¹⁹ Siegel, BB 1984, 1909.

²⁰ Weyand, DB 1986, 1185, 1189; Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 47.

steht.²¹ Im Ergebnis ist der Querverweis als Rechtsgrundverweis nur mit der Einzeldifferenzbetrachtung vereinbar.

Die Interpretation des Querverweises als Rechtsfolgenverweis zeigt, daß kein Rückstellungssachverhalt vorliegen muß und damit der Aspekt, Vorsorge für spätere Steuerbelastungen zu treffen, in den Hintergrund tritt. Im Vordergrund steht die Periodenabgrenzung, die eine Gesamtdifferenzbetrachtung nahelegt. Daraus ergibt sich einerseits die Frage, warum neben der Voraussetzung des Vorliegens einer zeitlich begrenzten Differenz die Voraussetzung des voraussichtlichen Ausgleichs der Steuerbelastung in den folgenden Jahren gestellt wird. Denn die Saldierung der negativen und positiven Ergebnisdifferenzen bzw. der passiven und aktiven Steuerabgrenzungsbeträge verhindert die Feststellung, daß aus einer negativen Ergebnisdifferenz eine Steuerbelastung entsteht, da die zeitlich-betragsmäßige Struktur zerstört wird.²²

Andererseits läge bei einer Gesamtdifferenzbetrachtung die bilanzielle Einordnung des passiven Steuerabgrenzungspostens unter den Rechnungsabgrenzungsposten, dessen Bilanzierung auf dem Gedanken der Periodisierung von Ausgaben beruht,²³ näher.

21 Havermann, BFuP 1986, 114, 127; IdW und Wirtschaftsprüferkammer, Gemeinsame Stellungnahme, WPg 1981, 609, 613.

22 Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 26. Die Saldierung führt zu einem Informationsverlust, Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 900, und - unter der Annahme der Saldierung einer sich früher auflösenden positiven Einzelergebnisdifferenz mit einer sich später auflösenden negativen Einzelergebnisdifferenz - zu einem Verstoß gegen das Imparitätsprinzip und damit gegen den Gläubigerschutz, IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 410, 411; Hennig, Latente Steuern, 82. Dieser Verstoß könnte nur durch die Fiktion der zeitkongruenten Auflösung bei der Gesamtdifferenzbetrachtung aufgefangen werden, Siegel, DStR 1986, 587, 591.

23 BFH-Urteil 31.5.1967, BFHE 89, 191, 192; Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1517; Moxter, Bundesfinanzhof, 131.

2. Aktiver Steuerabgrenzungsposten

Die bilanzielle Einordnung des aktiven Steuerabgrenzungspostens als Bilanzierungshilfe steht mit der Gesamtdifferenzbetrachtung im Einklang, wenn durch den aktiven Steuerabgrenzungsposten nicht die bei der Differenzauflösung entstehende Steuerminderzahlung abgegrenzt, sondern die bereits gezahlten Steuern aktiviert und in späteren Perioden aufwandswirksam verrechnet werden.²⁴ Allerdings spricht gegen diese Betrachtung, daß neben der Voraussetzung, daß eine zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz vorliegt, zusätzlich der voraussichtliche Steueraufwandsausgleich gefordert wird.

Andererseits liegt ein Konzeptionsbruch der aktiven Steuerabgrenzung darin, daß § 274 II HGB ein Wahlrecht normiert.²⁵ Um die Steuerabgrenzung auf der Basis der Gesamtdifferenzbetrachtung durchführen zu können, ist eine gleiche steuerliche Abgrenzung der positiven²⁶ und negativen Ergebnisdifferenzen zwingend erforderlich.²⁷ Damit muß auf einen gleichen materiellen Inhalt von aktivem und passivem Steuerabgrenzungsposten geschlossen werden, dem eine Passivierungspflicht i.V.m. einem Aktivierungswahlrecht nicht entspricht.²⁸

Das Wahlrecht wird damit begründet, daß § 274 II eine Kompromißlösung zwischen divergierenden Interessen darstellen soll: Eine zusätzliche Information durch einen aktiven Steuerabgrenzungsposten soll über die Aktivierung möglich sein. Sie soll aber nicht erzwungen werden, damit eine stärkere Orientierung am Gläubigerschutz durch eine Nichtaktivierung mög-

²⁴ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. 8 Tz. 104; Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1516; Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1338; Harms/Küting, BB 1984, 648, 649.

²⁵ Coenberg, DB 1986, 1581, 1586; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 146..

²⁶ Eine positive Ergebnisdifferenz liegt vor, wenn in der Periode der Differenzentstehung das Handelsbilanzergebnis über dem Steuerbilanzgewinn liegt, eine negative Ergebnisdifferenz liegt im umgekehrten Fall vor.

²⁷ Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 79.

²⁸ Lehmann, a.a.o., Tz. 48.

lich bleibt.²⁹ Auf diesem Hintergrund wird aber die Gesamtdifferenzbetrachtung fragwürdig. Denn wenn der Gläubigerschutz betont werden soll, so ist nicht schlüssig, warum einerseits ein aktiver Steuerabgrenzungsposten nicht ausgewiesen werden soll, andererseits aber - im Vergleich zu einem bei einer Einzeldifferenzbetrachtung entstandenen passiven Steuerabgrenzungspostens - ein aktiver Steuerabgrenzungsbetrag durch die bei der Gesamtdifferenz geforderten Saldierung zu einem nicht vollständigen Ausweis des passiven Steuerabgrenzungspostens führt.

Da außerdem eine negative Ergebnisdifferenz in einer Abrechnungsperiode sowohl die Bildung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens, als auch die Auflösung eines passiven Steuerabgrenzungspostens bedeuten kann - und umgekehrt -, würde die am Gläubigerschutz orientierte Argumentation eine Einzeldifferenzbetrachtung erforderlich machen: Die Abgrenzung der positiven Ergebnisdifferenzen müßte durch einen passiven Steuerabgrenzungsposten, die Abgrenzung der negativen Ergebnisdifferenzen durch einen aktiven Steuerabgrenzungsposten erfolgen. Das Wahlrecht des § 274 II HGB würde sich auf die Höhe des aktiven Steuerabgrenzungspostens beziehen.

An dieser Stelle ist festzuhalten, daß der Umfang des Wahlrechts aus § 274 II HGB nicht eindeutig hervorgeht.

Konzeptionsbrüche bestehen zwischen der eine Gesamtdifferenzbetrachtung nahelegenden Tatbestandsseite und der Rechtsfolge in Form der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten einerseits und des Aktivierungswahlrechts für die Bilanzierungshilfe andererseits.³⁰ Diese Brüche sollen durch ein stringentes, dem Wortlaut des § 274 HGB entsprechendes Konzept aufgelöst werden.

²⁹ Siegel, DStR 1986, 587, 591.

³⁰ Vgl. Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 145.

B. Passive Steuerabgrenzung nach § 274 I HGB

Der Wortlaut des § 274 I HGB ist nicht eindeutig: Während von der Tatbestandsseite her auf eine Gesamtdifferenzbetrachtung geschlossen werden kann, legt die Rechtsfolgenseite durch den Querverweis eher den Schluß auf die Einzeldifferenzbetrachtung nahe.

Die Lösung des Problems erfordert eine teleologische Auslegung des § 274 I HGB.

I. Teleologische Auslegung

Grundlage der teleologischen Auslegung muß eine an den Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung orientierte Analyse der Steuerabgrenzungsregelung sein.

Durch die Rechnungslegung soll zahlenmäßig Rechenschaft über das Betriebsgeschehens¹ gegeben werden mit dem Ziel, die Informationsbedürfnisse außerhalb des Unternehmens stehender Interessenten zu befriedigen.² Dem Adressatenkreis genügt weder die Darstellung des Totalperiodenerfolgs als Summe sämtlicher, während der Unternehmensexistenz getätigter Einnahmen und Ausgaben.³ Denn die Informationen kämen zur Unterstützung der Entscheidungen zu spät. Noch genügt eine Periodendarstellung in der Weise, daß die Einnahmen den Erträgen, die Ausgaben den Aufwendungen entsprechen.⁴ Denn in vielen Fällen würde der für die Informationsvermittlung notwendige wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Einnahmen und Ausgaben fehlen.⁵

¹ Barth, Jahresbilanz, 6 ff.

² Kupsch, Rückstellungen, 9.

³ Barth, Jahresbilanz, 11 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 491 Tz. 1. Bis zum 18. Jhr. kannte man ausschließlich das Aufstellen einer Bilanz für die Totalperiode, an die allein die juristisch gedeckte Dividendenausschüttung anknüpfen durfte, Barth, Bilanzrecht, 51 f.

⁴ Dieses Zufluß-Abfluß-Prinzip des § 11 EStG dient hilfsweise der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, siehe auch § 4 III EStG.

⁵ Albach, StbJb 1970/71, 287, 293 f.

Es stellt sich die Frage, nach welchem Konzept die einzelnen Abrechnungsperioden abzugrenzen sind. Der Externe muß für seine, das Unternehmen betreffenden Entscheidungen Informationen aus dem Jahresabschluß ableiten. Da eine Darstellung der einzelnen Betriebsabläufe nicht möglich ist,⁶ ist eine an den Bedürfnissen der Adressaten orientierte "Filterung" der Informationen von einzelnen Betriebsabläufen über objektivierbare Transformationsregeln hin zu einer aggregierten Darstellung im Jahresabschluß notwendig.⁷ Der Externe kann aus dem Jahresabschluß Informationen nur dann erhalten, wenn er die Transformationsregeln kennt.⁸ Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, daß die Transformationsregeln ein in sich geschlossenes Konzept bilden.⁹

Die i.d.R. konkurrierenden Interessen der Externen haben dazu geführt, daß sich zwei Bilanztheorien¹⁰ - die dynamische und die statische Theorie - mit unterschiedlichen Jahresabschlußzielen entwickelt haben.¹¹

II. Dynamische Bilanztheorie und passive Steuerabgrenzung

1. Formale Ausgestaltung

Zweck des Abschlusses nach der dynamischen Theorie ist die Ermittlung eines im Zeitablauf vergleichbaren Gewinns. Er

⁶ Merl, Steuerverpflichtungen, 110.

⁷ Merl, a.a.o., 110 f.

⁸ Merl, a.a.o., 69.

⁹ Merl, a.a.o., 72.

¹⁰ Es wird kritisiert, daß das Begriffspaar statische und dynamische Bilanztheorie inhaltlich nicht voneinander abgrenzbar ist, Döllerer, BB 1968, 637, 641; Schneider, StuW 1983, 141, 144 f. Diese Kritik kann aber nicht für die Randgebiete wie z.B. die Aufwandsrückstellungen gelten, sondern liegt bei den Überschneidungsgebieten in der fehlenden Möglichkeit, die Abgrenzungsgrundsätze zu konkretisieren.

¹¹ Kupsch, Rückstellungen, 111.

soll als relative, abstrakte Marktgröße¹² einerseits die relative Unternehmensentwicklung für die Gesellschafter deutlich machen,¹³ andererseits die Unternehmenssteuerung unterstützen.¹⁴ Im Vordergrund steht die Gewinn- und Verlustrechnung. In ihr werden alle in der Abrechnungsperiode zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen erfaßt.¹⁵ Die Differenz gibt den Gewinn an, der als "geldmäßiger Überschuß der Periode nach der Korrektur der Abweichungen zwischen Zahlungsvorgängen und abgebildeten Gütervorgängen"¹⁶ interpretiert wird.

In der formalen Ausgestaltung¹⁷ der dynamischen Theorie besitzt die Bilanz - da es keine Möglichkeit der Darstellung des Effektivvermögens gibt -¹⁸ die Stellung eines "Kostenspeichers"¹⁹. In der Bilanz wird nicht entsprechend der Güterwelt Vermögen dargestellt, sondern die Bilanz ist ausschließlich ein Abgrenzungskonto für antizipierte oder bereits realisierte Geldvorgänge.²⁰

Das materielle Ziel der Ermittlung eines für die Gesellschafter und die Unternehmensleitung aussagefähigen Gewinns wird über die Periodenabgrenzung erreicht, unter der man alle rechnungstechnischen Maßnahmen versteht, die zu einer verur-

¹² Linn, FR 1973, 1.

¹³ Moxter, WiSu 1979, 432.

¹⁴ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49k Tz. 6.

¹⁵ Der bilanzielle Aufwandsbegriff als Ergebnis der Periodisierung der Ausgaben nach HGB-Normen darf nicht mit dem kostenrechnerischen Aufwandsbegriff verwechselt werden, unter dem der Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode, der aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder bewertungsrechtlicher Konventionen - hier liegt der Unterschied zur externen Rechnungslegung, die besondere Anforderungen an die Konventionen richtet - in der Finanzbuchhaltung verrechnet wird, vgl. Haberstock, Kostenrechnung I, 27 ff.

¹⁶ Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 134.

¹⁷ Während die formale Ausgestaltung einer Theorie den Inhalt der verrechnungstechnischen Stellung in der Bilanz widerspiegelt, gibt die materielle Ausgestaltung als Subtheorie an, wie in der Bilanz gerechnet wird, Kupsch, Rückstellungen, 111.

¹⁸ Moxter, StuW 1979, 432, 433.

¹⁹ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49k Tz. 6.

²⁰ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49k Tz. 6.

sachungsgerechten Erfassung der Einnahmen und Ausgaben führen.²¹ Der Inhalt des Verursachungsprinzips ist nicht in jedem Fall eindeutig bestimmbar.²² Wegen der Bedeutung des Verursachungsprinzips für jedes Periodisierungskonzept, wird auf das Verursachungsprinzip eingegangen, bevor die materielle Ausgestaltung des Verursachungsprinzips im Rahmen der dynamischen Theorie dargestellt wird.

2. Exkurs: Verursachungsprinzip

Ziel der verursachungsgerechten²³ Abgrenzung der Perioden muß es sein, die Ausgaben und Einnahmen in der Periode als Aufwendungen und Erträge zu verrechnen, in der sie durch unternehmerisches Handeln veranlaßt worden sind.²⁴

Die verursachungsgerechte Periodenabgrenzung ist für drei Sachverhalte unproblematisch. Zum einen die Erfassung von Erträgen: Sie erfolgt, wenn entweder der Anspruch rechtlich fixiert ist,²⁵ eine antizipierte Ertragsminderung erkennbar wegfällt oder eine Bareinzahlung erfolgt, die sich nicht auf eine zeitraumproportionale Leistung bezieht.²⁶ Zum zweiten

²¹ Jonas, EG-Richtlinie, 342; Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 135.

²² Vgl. Kupsch, Rückstellungen, 268.

²³ Geht man davon aus, daß ex post die Einnahmen den einzelnen Bilanzpositionen zugerechnet werden können, so ist im nachhinein eine eindeutige, richtige Periodenabgrenzung möglich. D.h. die fehlende Möglichkeit der Konkretisierung des Verursachungsprinzips ist ausschließlich Folge der Zukunftsunsicherheit, Linn, FR 1973, 1, 2.

²⁴ Es ist zu beachten, daß eine Periode selbst - wie fälschlicherweise oft behauptet wird - keinen Aufwand/Ertrag veranlassen kann, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 491 Tz. 2.

²⁵ Dieser Zeitpunkt der Ertragsrealisierung knüpft an den realen Absatzvorgang am Markt an und entspricht dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs, Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 133, bzw. des Gefahrenübergangs i.V.m. der Leistungshandlung des Schuldners, Crezeliuss, ZGR 1987, Sonderdruck, 39 f.

²⁶ Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 133 f. Nicht zu der Frage der Ertragsrealisation, sondern zur Frage der Periodenabgrenzung von Ausgaben gehört die Aktivierung von Ausgaben, mit der die Aufwandsverrechnung neutralisiert wird.

sind die zeitraumproportionalen Zahlungen - wenn die Gegenleistung bereits erbracht wurde - entsprechend dem Verhältnis von noch ausstehender Leistung zur Gesamtleistung in der Bilanz auszuweisen, d.h. noch nicht erfolgswirksam zu verrechnen.²⁷ Zum dritten wird gefordert, daß bei Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnissen die direkt einem bestimmten Ertrag zurechenbaren Ausgaben²⁸ in der Periode als Aufwand verrechnet werden, in der die durch ihn hervorgerufenen Erträge realisiert werden.²⁹

Problematisch sind dagegen die nicht auf einem direkten Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis beruhenden Ausgaben bzw. Aufwandskomponenten:³⁰

Einerseits stellt sich die Frage, welche dieser Ausgaben durch eine Aktivierung in der Bilanz erfolgswirksam zu neutralisieren sind und wann diese Ausgaben als Aufwand zu verrechnen sind. Andererseits muß festgestellt werden, ob zukünftige Ausgaben - wegen ihres Bezugs zu bereits vereinnahmten Erträgen oder weil im Auszahlungszeitpunkt eine gleichwertige Gegenleistung fehlt³¹ - durch die Bilanzierung einer Rückstellung antizipiert werden müssen, und gegebenenfalls wann die Rückstellung wieder aufzulösen ist.

Die aufwandsmäßige Erfassung von bereits getätigten Ausgaben stellt ein Periodisierungsproblem dar, das durch den Rückgriff auf fiktive Hilfsmaßstäbe gelöst werden muß. Der Hilfsmaßstab muß eine "Nutzengröße" der späteren Perioden sein, anhand dessen man die bereits getätigten Ausgaben - anstelle

27 Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 491 Tz. 3.

28 Bei diesen direkt zurechenbaren Ausgaben handelt es sich um die durch die Leistungserstellung dieser Produktionstätigkeit entstandenen Ausgaben, d.h. Einzelkosten.

29 Albach, StbJb 1970/71, 287, 297; Kupsch, FR 1976, 346, 347; Linn, FR 1973, 1, 3; Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 133.

30 Linn, FR 1973, 1, 3.

31 Kupsch, FR 1976, 346.

des bei einem Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis gegebenen Maßstabs Ertrag - periodisieren kann.³²

Für die Abgrenzung des Steueraufwands könnte als besondere Ausprägung dieser Nutzengröße die Höhe des Steuerbilanzgewinns angesehen werden. Dann liegt der Verrechnung des Steueraufwands das "flow-through-Prinzip" zugrunde,³³ d.h. die rechtliche Entstehung der Steuerschuld ist maßgeblich für die Verrechnung des Steueraufwands. Dieses "flow-through-Prinzip" soll mit der Steuerabgrenzung durch einen den handelsrechtlichen Vorstellungen geeigneteren Periodisierungsmaßstab für die Verrechnung des Steueraufwands ersetzt werden. Alternativ könnte man nach dem Prinzip des mangelnden Grundes³⁴ beim Fehlen einer geeigneten Nutzengröße auf das Zufluß-Abfluß-Prinzip zurückgreifen, bei dem der Steueraufwand im Zeitpunkt der Steuerzahlung erfaßt würde.³⁵ Der Gewinnausweis der Perioden würde mit dieser Methode verzerrt, da kein wirtschaftlicher Bezug zwischen dem Auszahlungszeitpunkt und der Abrechnungsperiode sichergestellt wäre.

Bei der Definition der Nutzengröße bietet es sich an, auf unternehmenseigene, betriebswirtschaftliche Vorstellung über das Kosten-Nutzen- bzw. Ausgaben-Einnahmen-Verhältnis der internen Rechnungslegung zurückzugreifen. Dem steht die aus dem Jahresabschlußzweck abzuleitende Notwendigkeit entgegen, den Abschluß nach objektivierbaren, allgemeingültigen Transformationsregeln aufzustellen. Daraus folgt, daß die Periodisierung der Ausgaben vom Grad der Objektivierungsforderung abhängig ist.

³² Möglichkeiten für die Ausgestaltung dieser Nutzengröße für Rechnungsabgrenzungsposten siehe Kupsch, WPg 1980, 379, 381. Dieser Hilfsmaßstab wird zum Durchschnittsprinzip, wenn man nur die Dauer des aus der Ausgabe resultierenden Nutzens schätzt und dann einen gleich hohen Nutzen für alle Perioden annimmt.

³³ Hennig, Latente Steuern, 60 f.

³⁴ Kupsch, FR 1976, 346, 347.

³⁵ Dies erfolgt bei einer Einnahmen-Überschuß-Rechnung nach § 4 III EStG.

Für den Problemkreis der Vorwegnahme von Ausgaben kommen mit dem Zeitpunkt des Erkennens alle Zeitpunkte bis zum Ausgabenzeitpunkt in Betracht. Da im Regelfall die zukünftigen Ausgaben mit abnehmendem Abstand zum Ausgabenzeitpunkt besser bestimmbar werden, ergibt sich aus der Zielsetzung der Theorie, ab welchem Grad der Konkretisierung die Aufwandsverrechnung möglich bzw. ab welchem Ereignis die Aufwandserfassung notwendig ist.

3. Materielle Ausgestaltung

Das Verursachungsprinzip der dynamischen Theorie fordert eine enge Anlehnung an betriebswirtschaftlich orientierte Hilfsmaßstäbe: Im Zweifel ist auf Kosten der Objektivierbarkeit³⁶ eine Gleichverteilung der Ausgaben - soweit das Imparitätsprinzip nicht greift³⁷ und Einnahmen vorzunehmen, um einen im Zeitablauf vergleichbaren Gewinn³⁸ auszuweisen. Zur Verwirklichung dieser Periodisierung dienen die Bilanzposten: Auf der Aktivseite werden einerseits Bareinnahmen antizipiert, andererseits Barausgaben gespeichert und periodisiert. Auf der Passivseite werden zum einen bereits zugeflossene Bareinnahmen abgegrenzt, zum anderen zukünftige Barausgaben erfolgswirksam antizipiert.³⁹

Die Höhe der zu verrechnenden Barausgaben/-einnahmen bzw. der Aktiv- und Passivposten wird durch folgende Bewertungsprinzipien festgelegt:⁴⁰

³⁶ Vgl. BFH-Urteil 1.4.1952, BFHE 56, 365, 367 f.; Moxter, Bundesfinanzhof, 71; Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 133 f.

³⁷ Vgl. Kupsch, Rückstellungen, 116.

³⁸ Moxter, WiSu 1979, 432.

³⁹ Coenenberg, Jahresabschluß, 515; Schmalenbach, a.a.o., 146 ff.

⁴⁰ Kupsch, Rückstellungen, 116 f.

- (a) Das Prinzip der Sicherheit, das durch die Anwendung des Realisationsprinzips⁴¹ und des Anschaffungswertprinzips konkretisiert wird;
- (b) Das Prinzip der Vergleichbarkeit, das auf den Regeln der Gleichmäßigkeit der Bewertung und einer möglichst weitgehenden Vemeidung der Änderung von Bewertungsverfahren aufbaut;
- (c) Der Vorsichtsgrundsatz, der nicht nur bei unsicheren Wertansätzen auf der Aktivseite den niedrigeren und der Passivseite den höheren Betrag fordert. Er erzwingt auch die Antizipation erkennbarer Verluste durch das Imparitätsprinzip.⁴²

Geht man von der betriebswirtschaftlichen Fundierung des Konzeptes der dynamischen Theorie aus, so müssen diese drei Bewertungsgrundsätze - anders als in der handelsrechtlichen Rechnungslegung - als gleichwertig angesehen werden. Nur am Einzelfall kann der Vorrang eines Bewertungsgrundsatzes geprüft werden.

Es stellt sich die Frage, welcher Maßstab für die Periodisierung des Steueraufwands im Rahmen dieser Theorie geeignet ist. Da die Höhe des Steuerbilanzgewinns nicht allein von betriebswirtschaftlich begründeten Sachverhalten abhängig ist, sondern durch wirtschaftspolitisch motivierte Steuernormen verzerrt wird, ist der Steuerbilanzgewinn als Maßstab ungeeignet.

⁴¹ Das Realisationsprinzip kann im Widerspruch zur periodengerechten Abgrenzung stehen, wird aber aus Gründen der Objektivierbarkeit in der dynamischen Bilanztheorie akzeptiert, Kupsch, a.a.o., 116.

⁴² Die in Fußn. 41 gemachte Aussage gilt für das Imparitätsprinzip analog.

4. Ausweis des Steueraufwands

Mit der Erfassung des Steueraufwands im Rahmen der Gewinnermittlung⁴³ entsteht ein Konflikt zwischen dem Handelsbilanzergebnis und dem dynamisch definierten Gewinn. Das Handelsbilanzergebnis wird durch Steuerzahlungen verzerrt, die sich an der Höhe des durch wirtschaftspolitische Lenkungsmaßnahmen verzerrten Steuerbilanzgewinns orientieren und nicht nach einer dem betriebswirtschaftlichen Verursachungskonzept der dynamischen Theorie entsprechenden Größe periodisiert werden. Mit dem dynamisch definierten Gewinn soll dagegen ein relativer Leistungsindikator ausgewiesen werden.⁴⁴ Er soll nicht nur einen Vergleich in der Längsschnittanalyse - Gewinnentwicklung im Zeitablauf -, sondern auch eine Querschnittanalyse - Vergleich der Eigenkapitalverzinsung verschiedener Unternehmen - ermöglichen.⁴⁵

Dieser Konflikt löst sich im Fall der Längsschnittanalyse auf, weil die Orientierung am Gewinn vor Steuern als relative, abstrakte Marktgröße ausreichend erscheint und die Steuerzahlungen weder der Unternehmensführung noch den Gesellschaftern als disponibler Betrag zur Verfügung stehen.⁴⁶ Bei der Querschnittanalyse muß aber aufgrund der unterschiedlich hohen Steuerbelastungen einzelner Unternehmen der Gewinn nach Steuern als Maßstab für die effektive Eigenkapitalver-

⁴³ Aufgrund der Steuerdefinition nach § 3 I AO ist sowohl eine Einordnung der Steuerzahlungen zu dem Bereich der Gewinnermittlung als auch zu dem Bereich der Gewinnverwendung denkbar, Hennig, Latente Steuern, 27 ff. Die Kapitalgesellschaft stellt eine rechtsfähige, nach § 1 I KStG selbständig steuerpflichtige Rechtsperson dar, deren gesamte im Handelsbilanzergebnis ausgewiesene Leistung - ausgeschüttet oder thesauriert - den Eigentümern zusteht, Hennig, Latente Steuern, 27. Bezieht man einerseits die Nichteigentümerstellung des Staates, aufgrund der rechtlichen Stellung als "fremder Dritter", andererseits die fehlende Verfügungsmacht der Eigentümer und der im Unternehmen handelnden Personen über die Steuerzahlungen ein, so muß die Steuerzahlung als Aufwand angesehen und im Bereich der Gewinnermittlung erfaßt werden, Hennig, Latente Steuern, 28; Hille, Latente Steuern, 23.

⁴⁴ Moxter, WiSu 1979, 432, 433.

⁴⁵ Hennig, Latente Steuern, 34.

⁴⁶ Diese Aussage setzt voraus, daß der persönliche Marginalsteuersatz des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft nicht unter dem 36 %-Ausschüttungssatz liegt, da über das Anrechnungsverfahren ansonsten eine Steuerrückzahlung erfolgen würde.

zinsung verglichen werden. D.h. die Steuerzahlungen müssen systemimmanent periodisiert werden. Anstelle die Steuerzahlungen nach der Gesamtgröße zu versteuerndes Einkommen zu periodisieren, bietet sich als Periodisierungsmaßstab das Handelsbilanzergebnis vor Steuern an. Dieses Ergebnis stellt einen dem betriebswirtschaftlichen Verursachungsprinzip der dynamischen Theorie entsprechenden Hilfsmaßstab für die Verrechnung des Steueraufwands dar. Denn die Ermittlungsgrundlage für den Steueraufwand - die einzelnen Erfolgskomponenten - werden nach dem Verursachungsprinzip abgegrenzt.

Die Verrechnung des Steueraufwands als Produkt eines über die Abrechnungsperioden konstanten Steuersatzes⁴⁷ und dem Handelsbilanzergebnis führt zu einer Linearbeziehung zwischen dem Ergebnis vor und dem Ergebnis nach Steuern.⁴⁸ Dadurch bleibt die Tendenzanzeige der relativen Marktgröße Gewinn nach der dynamischen Theorie im Ergebnis nach Steuern erhalten und die Belastung des Ergebnisses wird durch den Steueraufwand berücksichtigt. Um zu gewährleisten, daß in der Totalperiode die Summe der Steuerzahlungen der Summe der verrechneten Steueraufwendungen entspricht, muß der Verrechnungsmaßstab Handelsbilanzergebnis vor Steuern um die permanenten Ergebnisdifferenzen zwischen dem Handelsbilanzergebnis und dem Steuerbilanzgewinn korrigiert werden.⁴⁹

Im Ergebnis bedeutet das: Sowohl die positiven Ergebnisdifferenzen aufgrund des EStG, der BFH-Rechtsprechung, der Bilanzierungshilfe, als auch die nicht dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip unterliegenden Steuervergünstigungen wären nach der dynamischen Theorie steuerlich abzugrenzen.

⁴⁷ Der unter dem Aspekt der Vergleichbarkeit "richtige" Steuersatz ergibt sich bei einer Totalperiodenbetrachtung als Quotient aus Summe der Steuerzahlungen und Summe des Steuerbilanzgewinns vor Steuern, vgl. Hennig, Latente Steuern, 87.

⁴⁸ Hennig, a.a.o., 37.

⁴⁹ Hennig, a.a.o., 67 ff. Die theoretisch mögliche Abgrenzung des Steueraufwands auch für permanente Differenzen muß abgelehnt werden, weil sie entweder zu einer Differenz zwischen der Summe der tatsächlichen Steuerzahlungen und der Summe des verrechneten Steueraufwands führen würde, oder die Steueraufwandsabgrenzung bezüglich der permanenten Differenzen im Rahmen der Gewinnermittlung korrigiert werden müßte, Hennig, a.a.o., 64 ff.

Um in der Gewinn- und Verlustrechnung den Steueraufwand periodisieren zu können, sind im System der doppelten Buchführung korrespondierende Bilanzposten erforderlich. Dabei stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit dieser Bilanzposten mit den materiellen Grundsätzen.

Eine positive Ergebnisdifferenz macht einen passiven Abgrenzungsposten erforderlich, mit dem aufwandswirksame Vorausgaben - d.h. Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind - für Geldschulden erfaßt werden.⁵⁰ Die Verrechnung des Steueraufwands vor der Steuerzahlung entspricht der dynamischen Theorie, weil der Gewinn nach dem Realisationsprinzip unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten bereits entstanden ist. Sowohl das Imparitätsprinzip, als auch der Vergleichbarkeitsgrundsatz machen es notwendig, den aus dem späteren Ausweis des Steuerbilanzgewinns entstehenden höheren Steueraufwand in einem passiven Abgrenzungsposten in der Bilanz auszuweisen. Da der Bilanz alleine die Aufgabe zukommt, eine der dynamischen Theorie entsprechende Periodisierung der Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu ermöglichen, stellt der passive Steuerabgrenzungsposten - wie alle anderen Bilanzposten - einen Periodenabgrenzungsposten ohne materiellen Inhalt dar. Damit, daß kein (Fremd-)Kapital ausgewiesen wird, verliert die Betrachtung einzelner Ergebnisdifferenzen und der dahinter stehenden Ursachen an Bedeutung. An die Grundzüge der Gesamtdifferenzbetrachtung erinnert der Ausweis des Steueraufwands in der dynamischen Theorie, bei dem das Handelsbilanzergebnis den Maßstab bildet.

⁵⁰ Da im Zeitpunkt der Passivierung der Geldabfluß noch keinem konkreten Aktivposten zugeordnet werden kann, stellt er in der dynamischen Theorie aufgrund seiner formalen Abgrenzungsfunktion ohne Möglichkeit einer Zuordnung zum Eigen- oder Fremdkapital Nichtkapital dar, Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 334. Handelsbilanziell würde es sich um Fremdkapital handeln, Coenenberg, Jahresabschluß, 191.

III. Statische Bilanztheorie und passive Steuerabgrenzung

1. Formale Ausgestaltung

In der statischen Theorie steht der Schutz der Gläubiger im Vordergrund.⁵¹ Er soll zum einen durch den Ausweis des Vermögens am Bilanzstichtag als Schuldendeckungspotential verwirklicht werden.⁵² Zum anderen soll den Gläubigern über die Ausschüttungssperre ein Mindesthaftungsvermögen⁵³ gesichert werden.

Im Vordergrund der formalen Ausgestaltung steht die Bilanz,⁵⁴ die als Kapitaldispositionsrechnung angesehen wird. Während auf der Passivseite Kapitalbestände nach Art und Höhe aufgliedert ausgewiesen werden, die rein abstrakte rechnerische Werte darstellen,⁵⁵ werden auf der Aktivseite die Kapitalanlagen nach ihrer Anlageform als konkrete, wirkliche Güter aufgeführt.⁵⁶

Der Gewinn ergibt sich in erster Linie aus einem Vergleich des Betriebsvermögens⁵⁷ an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen.⁵⁸ Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nur als Unterkonto des Eigenkapitalkontos angesehen.⁵⁹

⁵¹ Moxter, WiSu 1979, 432, 434.

⁵² Schneider, StuW 1983, 141, 145.

⁵³ Moxter, WiSu 1979, 432, 434.

⁵⁴ Die Bilanz war im 16. Jhr. noch eine dem Inventar ähnliche Vermögensaufstellung, Barth, Bilanzrecht, 65 ff.; Coenenberg, Jahresabschluß, 511.

⁵⁵ Barth, Bilanzrecht, 201.

⁵⁶ Barth, Jahresbilanz, 16; Barth, Bilanzrecht, 201; Coenenberg, Jahresabschluß, 512.

⁵⁷ Das Betriebsvermögen stellt die Differenz zwischen Kapitalanlagen und fremdfinanzierten Kapitalbeständen dar. Daraus folgt, daß die Höhe des Betriebsvermögens und damit des Gewinns zum einen durch Kapitalbestandsänderungen, zum anderen durch veränderte Wertansätze determiniert wird, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 49k Tz. 7.

⁵⁸ Kupsch, Rückstellungen, 119.

⁵⁹ Coenenberg, Jahresabschluß, 512.

2. Materielle Ausgestaltung

Bei der materiellen Ausgestaltung der statischen Theorie dominierte früher die rechtswissenschaftliche Sicht der Kapitalbestände und -anlagen.⁶⁰ Dadurch sollte nicht nur der hohen Wirklichkeitsanforderung an das Handelsbilanzergebnis - diese ergibt sich aus der Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses -⁶¹ Rechnung getragen werden, sondern es sollte auch eine ausreichende Grundlage im Rechtsstreit geschaffen und angemessen über die Betriebsvorgänge im Unternehmen unterrichtet werden.⁶²

Da durch die rechtswissenschaftliche Bilanzierung die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse nicht wiedergegeben werden können, wurde die statische Theorie um die wirtschaftliche Betrachtungsweise erweitert.⁶³ Diese Betrachtungsweise führt dazu, daß die Aufwandsverrechnung sich am Verursachungsprinzips orientiert.⁶⁴ Dabei muß zum einen die Bilanzierungsvorstellung, daß den Kapitalbestandswerten in der statischen Bilanztheorie bei vorsichtiger Schätzung Geldwerdungsfunktion zukommen soll,⁶⁵ berücksichtigt werden. Zum anderen

⁶⁰ Coenenberg, a.a.o., 511; Barth, Bilanzrecht, 159, 203. Die Bilanzierung dem Grunde nach wurde am Inventar orientiert, Barth, Bilanzrecht, 197, 193, 199. Bei der Bewertung stand die Erfassung der aus der Buchführung zu entnehmenden Kosten im Vordergrund, Barth, Bilanzrecht, 208. Ursprünglich wurde eine eigentliche Bewertung abgelehnt und nur von den Kostenwerten ausgegangen, die immer dann nach unten zu korrigieren waren, wenn der Wert des Kapitalbestands bei vorsichtiger Schätzung nicht mehr den aufgewendeten Kosten entsprach, d.h. die Geldwerdung fraglich erschien, Barth, Bilanzrecht, 109, 184 ff.

⁶¹ Barth, Jahresbilanz, 72 ff.; Döllner, BB 1968, 637.

⁶² Barth, Jahresbilanz, 206 f.

⁶³ Barth, Bilanzrecht, 158 ff.

⁶⁴ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird z.B. deutlich an der Einführung einer dem Nutzen der einzelnen Jahre entsprechenden Abschreibung der abnutzbaren Kapitalbestände, Barth, Bilanzrecht, 167, 197, und der Abgrenzung zeitraumbezogener Ausgaben, Barth, Bilanzrecht, 193, 199. Ziel war es, in jeder Periode den Nutzen und Aufwand in einem zutreffenden Verhältnis auszuweisen. Gleichzeitig wurde auch das Ziel einer verbesserten Liquiditätsdarstellung verfolgt, Barth, Bilanzrecht, 194 ff.

⁶⁵ Barth, Bilanzrecht, 119. Hinter der Geldwerdungsfunktion steht die Idee, daß der Jahresabschluß Fiktion einer Totalperiodenbetrachtung ist mit der Annahme, daß zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung alle Güter in Geld umgewandelt werden, Barth, Jahresbilanz, 26 f.

sind die Statiker davon überzeugt, daß je niedriger die Aktiva einer Gesellschaft veranschlagt sind, desto gesünder und kräftiger die wirtschaftliche Position ist.⁶⁶ Daraus läßt sich für die Erfassung der Erfolgskomponenten eine stark an objektivierbaren Regeln orientierte und vom Verlustantizipationsgedanken geprägte Auslegung des Verursachungsprinzips ableiten: Obertes Prinzip der statischen Theorie ist der Vorsichtsgrundsatz,⁶⁷ der durch zwei Bewertungsprinzipien näher bestimmt wird: Zum einen durch das Prinzip der Sicherheit der Rechnung für die Erfassung der Ertragskomponenten, dem durch das Anschaffungswertprinzip und das Realisationsprinzip Rechnung getragen wird. D.h. der Gewinn muß vor seiner bilanziellen Erfassung am Markt realisiert sein. Eine Gewinnrealisierung alleine aufgrund veränderter Marktverhältnisse ist nicht möglich. Zum anderen gilt das Imparitätsprinzip, das die Aufwandserfassung nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich entstandener Schulden fordert.^{68,69}

3. Ausweis des Steueraufwands

Die Frage nach der Vereinbarkeit des Steuerabgrenzungskonzepts mit der statischen Theorie macht eine Prüfung erforderlich, inwieweit ein aus einer positiven Ergebnisdifferenz abgeleiteter passiver Abgrenzungsposten einen Kapitalbestand darstellt.

Den Kapitalbeständen liegt die Trennung in Eigen- und Fremdkapital zugrunde.⁷⁰ Das Eigenkapital besteht aus dem Grund-

⁶⁶ Barth, Bilanzrecht, 178.

⁶⁷ Barth, Jahresbilanz, 21 ff., 73.

⁶⁸ Barth, Jahresbilanz, 28; Barth, Bilanzrecht, 119.

⁶⁹ Diese beiden Bewertungsprinzipien sind auch Bestandteil der dynamischen Theorie, Kupsch, Rückstellungen, 116 f. Ihnen liegt aber in den beiden Theorien eine unterschiedliche Gewichtung zugrunde.

⁷⁰ Kupsch, Rückstellungen, 120.

bzw. Stammkapital und den (nicht) zweckgebundenen Rücklagen bzw. Reserven. Das Kapital wird durch den Periodengewinn/Periodenverlust erhöht/vermindert. Um eine vollständige Erfassung des Fremdkapitals bzw. der Schulden zu gewährleisten, müssen nicht nur alle am Bilanzstichtag rechtlich entstandenen Schulden, sondern - aufgrund des Imparitätsprinzips - auch die bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich entstandenen Schulden gegenüber Dritten sowie zukünftige Verluste in Form von Rückstellungen erfaßt werden.⁷¹

Durch diese Gliederung der Kapitalbestände konkretisiert sich die Frage nach dem passiven Abgrenzungsposten dahingehend, ob bei der Entstehung einer positiven Ergebnisdifferenz eine Rückstellung für eine im Auflösungsjahr für das Handelsbilanzergebnis zu hohe Steuerbelastung gebildet werden muß.⁷²

Diese Entscheidung ist anhand einer am Vorsichtsprinzip orientierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Dazu wird eine nach den Ursachen der positiven Ergebnisdifferenzen getrennte Untersuchung durchgeführt: Positive Ergebnisdifferenzen entstehen zum einen bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, für die das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip nicht gilt, zum anderen aufgrund von speziellen steuerrechtlichen Regeln.

Im ersten Fall entstehen positive Ergebnisdifferenzen auf der Grundlage von wirtschaftspolitisch begründeten Entscheidungen des Gesetzgebers. Die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung stellt eine vom Unternehmen ausübbarer Maßnahme dar, mit der ein nach statischen und steuerrechtlichen Grundsätzen realisierter Gewinn für eine bestimmte Zeit der Besteuerung entzogen wird. Entgegen der Tatsache, daß ein Steueraufwand - ermittelt aus der Gesamtgröße zu versteuerndes Einkommen - nicht einem einzelnen Geschäftsvorfall zugeordnet werden kann, ist im Fall der Inanspruchnahme einer Steuervergünsti-

⁷¹ Kupsch, a.a.o., 119 ff.

⁷² Weirich, WPg 1969, 225.

gung eine verursachungsgerechte Zuordnung zu der Steuermin-
derzahlung in dieser Periode und zu der Steuer Mehrbelastung
beim Auslaufen der Steuervergünstigung möglich. Da es in der
Periode der Steuer Mehrbelastung an einem mit ihr wirtschaft-
lich verknüpften Gewinn fehlt, stellt die Steuer Mehrbelastung
eine unkompenzierte Vermögensbelastung dar. Das Imparitäts-
prinzip macht die Passivierung einer Rückstellung notwendig.

Im zweiten Fall werden bereits getätigte Zahlungsvorgänge in
der statischen Bilanz und der Steuerbilanz unterschiedlich
periodisiert. Eine positive Ergebnisdifferenz entsteht, wenn
bei gleich hoher Aktivierung in der statischen Bilanz eine
höhere Periodenabschreibung vorgenommen wird, oder wenn in
der statischen Bilanz die Aktivierung höher ist. Mit den da-
hinter stehenden unterschiedlichen Periodisierungskonzepten
soll den besonderen Zwecken der statischen Bilanz und der
Steuerbilanz Rechnung getragen werden.⁷³ Die unterschiedliche
Periodisierung dient nicht alleine der Verteilung von Zahlun-
gen auf mehrere Abrechnungsperioden. Hinter der Verrechnung
der Zahlungen stehen durch die Zahlungen mehr oder weniger
offensichtlich verursachte Zahlungseingänge. Sie führen zu
einer - wegen der i.d.R. fehlenden Bestimmbarkeit - formali-
sierten Nutzengröße, an der die Vorschriften für die Auf-
wandsverrechnung - statisch und steuerrechtlich verschieden -
orientiert sind. Damit soll ein an der statischen Bilanz-
theorie bzw. dem Steuerrecht ausgerichtetes Gewinnausweis er-
zielt werden.

Aus der bewußt unterschiedlichen Ausgestaltung des Gewinnbe-
griffs i.V.m. dem Grundsatz, daß ein Steueraufwand nicht
einem bestimmten Geschäftsvorfall zugerechnet werden kann,
folgt: Das in den folgenden Perioden fehlende steuerliche Ab-
schreibungspotential⁷⁴ kann weder als wirtschaftlich in der

⁷³ Dies zeigt sich zum einen im engen Rahmen der Methodenwahlrechte, womit dem Objektivierungs-
aspekt bei der Ermittlung der Ertragsteuerbemessungsgrundlage zur Sicherung der Gleichmäßigkeit
der Besteuerung Rechnung getragen werden soll. Zum anderen kommt dies in den speziellen steuer-
rechtlichen Vorschriften zum Ausdruck.

⁷⁴ Harms/Küting, DB 1984, 1253, 1256 f.; Heydkamp, DB 1986, 1345.

Periode der unterschiedlichen Aufwandsverrechnung entstanden angesehen werden. Noch liegt eine unkompensierte Vermögensbelastung vor, da mit den hinter der Aufwandsverrechnung stehenden Zahlungseingängen der entstehende Steueranspruch verursachungsgerecht finanziert werden kann. Damit kann für eine positive Ergebnisdifferenz, die aufgrund von speziellen steuerrechtlichen Regeln entstanden ist, keine passive Steuerabgrenzung in Form einer Rückstellung erfolgen.

IV. Theoretische Analyse der Passivseite einer Handelsbilanz

Den Vorschriften über die externe Rechnungslegung nach §§ 242 - 330 HGB fehlt eine die Zwecke des Jahresabschlusses definierende Norm. Vom heterogenen Adressatenkreis des Jahresabschlusses - aktuelle und potentielle Gläubiger, Gesellschafter, die Unternehmensleitung, der Fiskus, die Öffentlichkeit - werden divergierende Interessen an die Darstellung des Jahresabschlusses geknüpft.⁷⁵ Das Interesse liegt zum einen in Informationen über die Unternehmensentwicklung, zum anderen wird durch das Handelsbilanzergebnis der ausschüttungsfähige Betrag determiniert.⁷⁶

Dem Gesetzgeber kam die Aufgabe zu, im Rahmen der Gesamtheit der Einzelvorschriften einen Interessenausgleich herzustellen.⁷⁷ Es wurde und wird versucht, den Interessenausgleich dadurch zu erreichen, daß in der Handelsbilanz statisch und dynamisch orientierte Bilanzposten bzw. Bilanzposten mit statischen und dynamischen Elementen auszuweisen sind.⁷⁸ Der Inhalt der Bilanzposten wird durch die HGB-Vorschriften und die GoB festgelegt.

⁷⁵ Merl, Steuerverpflichtungen, 117.

⁷⁶ § 58 IV AktG.

⁷⁷ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 161.

⁷⁸ Döllner, BB 1968, 637, 641; Moxter, WiSu 1979, 432.

Auf der Passivseite sind das Eigenkapital, die Schulden⁷⁹ und passive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.⁸⁰ Die kapitalmäßige Gliederung in Eigen- und Fremdkapital läßt die Bedeutung der statischen Bilanztheorie für die Handelsbilanz erkennen. Demgegenüber muß der passive Rechnungsabgrenzungsposten, dem die Aufgabe zukommt, wirtschaftlich verknüpfte Einnahmen und Ausgaben in ihrer erfolgswirksamen Erfassung zu synchronisieren,⁸¹ als Zugeständnis an die dynamische Bilanztheorie angesehen werden. Sieht man vorerst vom Wortlaut des § 274 I HGB ab, so ist der Anknüpfungspunkt für eine an der dynamischen Theorie orientierte Steuerabgrenzung nach der Gesamtdifferenzbetrachtung in dem handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzungsposten zu sehen.⁸² Daraus entsteht die Frage, wie weit die passive Steuerabgrenzung durch den Inhalt des passiven Rechnungsabgrenzungspostens gedeckt wird.⁸³

1. Passiver Rechnungsabgrenzungsposten und passive Steuerabgrenzungsposten

Die Anwendung des § 255 I, II HGB setzt eine über mehrere Perioden sich erstreckende Leistung voraus, die auf einem

79 Der Begriff Schulden ist ein Rechtsbegriff, der bedeutet, daß ein Dritter einen Anspruch auf eine Leistung des bilanzierenden Unternehmens nach § 241 BGB hat, Döllerer, DStZ 1975, 291, 293; Hüttemann, Verbindlichkeiten, 8. Daß der Begriff Schulden ein Synonym zum Begriff Verbindlichkeiten ist, zeigt sich an der parallelen Anwendung im BGB - §§ 366, 367, 371 bzw. §§ 257, 762 BGB, Bartke, DB Beilage 4/78, 2; Hüttemann, Verbindlichkeiten, 6. Bilanzrechtlich werden unter dem Begriff Schulden sowohl die gewissen, als auch die ungewissen Verbindlichkeiten verstanden, so daß sich der bilanzrechtliche Schuldenbegriff mit dem Begriff des Fremdkapitals deckt, Döllerer, DStZ 1975, 291, 293.

80 § 247 I HGB.

81 BFH-Urteil 29.10.1969, BFHE 97, 350, 352 f.

82 Vgl. Döllerer, BB 1968, 637, 638; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 142.

83 Diese Analyse ist gerade auch im Hinblick darauf notwendig, daß im BFH-Urteil vom 3.5.1983, BFHE 138, 443, 446 ff., zwar das Verhältnis von Rechnungsabgrenzungsposten zu Rückstellungen angesprochen, aber offen gelassen wurde, Rose, StbJb 1983/84, 141, 161.

Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis⁸⁴ oder einer Gegenleistungsverpflichtung beruht. Liegt das Verhältnis von erbrachter Leistung zur Gesamtleistung über dem Verhältnis von erbrachter Gegenleistung zur Gesamtgegenleistung, so sind die Perioden durch einen Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen, um die Erträge und Aufwendungen zu synchronisieren.⁸⁵ Aus § 255 HGB darf nicht auf einen handelsrechtlichen Grundsatz geschlossen werden, der es gebietet, daß die Ausgaben in dem Jahr erfolgswirksam erfaßt werden, in dem die mit ihnen korrespondierenden Einnahmen zufließen.⁸⁶ Denn dem handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzungsposten liegt eine enge transitorische Begriffsfassung zugrunde: Sowohl anitizipative Rechnungsabgrenzungsposten, die i.d.R. Forderungen bzw. Verbindlichkeiten darstellen, als auch Rechnungsabgrenzungsposten in transitorisch weiterem Sinne, mit denen einmalige größere Aufgaben auf mehrere Perioden verteilt werden sollen, sind von der handelsrechtlichen Bilanzierung ausgeschlossen.⁸⁷

Die erste Voraussetzung für die Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens knüpft an heutige Zahlungsvorgänge an, die aufgrund der handelsrechtlichen Periodenabgrenzungsgrundsätze erst nach dem Bilanzstichtag erfolgswirksam verrechnet werden dürfen.

Ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten erfordert Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, die erst nach diesem Tag Erträge darstellen - § 250 II HGB.

Liegt eine positive Ergebnisdifferenz vor, so soll die Steuerabgrenzung zur Aufwandsverrechnung erst später entstehender

⁸⁴ BFH-Urteil 31.5.1967, BFHE 89, 191, 192; Rose, StbJb 1983/84, 141, 166.

⁸⁵ Bei Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich um Goß, so daß der Ansatz zwingend ist, Kupsch, WPg 1980, 379, 384; Rose, a.a.o., 151.

⁸⁶ BFH-Urteil 29.10.1969, BFHE 97, 350, 352 f.

⁸⁷ Bonner Handbuch/Kupsch, § 250 Tz. 1; Döllerer, BB 1968, 637, 639. Die in § 250 I S. 2 HGB normierten Rechnungsabgrenzungsposten haben keine Bedeutung für die Auslegung des § 250 I S. 1, II HGB, weil sie alleine ein Zugeständnis an § 5 IV EStG sind, Kupsch, Rechnungslegung, 38.

Ausgaben führen. Da dies ein antizipativer Vorgang ist, ist die erste Voraussetzung des transitorisch definierten Rechnungsabgrenzungspostens⁸⁸ nicht erfüllt.⁸⁹

Als zweite Voraussetzung wird die Erfolgswirksamkeit für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag gefordert.

Die früher h.M. forderte einen fixen, bereits bekannten Termin.⁹⁰ Diese Auslegung der bestimmten Zeit wurde durch eine Auslegung ersetzt, nach der ein durch eine fundierte Schätzung bestimmbarer, d.h. berechenbarer Zeitraum bzw. ein Mindestzeitraum genügt.^{91,92}

Fraglich ist, ob der durch die Auflösung der zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenz determinierte Zeitpunkt dem Begriff der bestimmten Zeit genügen kann. Die Antwort hängt von der Interpretation des Begriffs zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz ab: Eine restriktive Interpretation, daß der Zeitpunkt der Auflösung am Bilanzstichtag bekannt sein muß, würde die Voraussetzung der Erfolgswirksamkeit für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag erfüllen.⁹³ Demgegenüber liegt dem Steuerabgrenzungskonzept aber eine weitere Interpretation zugrunde.⁹⁴ Bei einem Vergleich des Inhalts der Bilanzposten gibt das Prinzip der Sicherheit Aufschluß über das Verhältnis von bestimmter Zeit und zeitlich begrenzter Differenz. Die

88 ADS, § 152 Tz. 106.

89 Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 144.

90 Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1517.

91 BFH-Urteil 17.7.1980, BFHE 133, 363, 366; Rose, StbJb 1983/84, 141, 157; Woerner, StbJb 1984/85, 177, 190.

92 Das Unterscheidungskriterium zwischen passiven Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen, bekannter bzw. unbekannter Fälligkeitszeitpunkt, Weiß, Der Wirtschaftsprüfer 1933, 25, 26, entfällt mit der weiten Auslegung des Begriffs der bestimmten Zeit. Andererseits muß der Entstehungszeitpunkt für die Rückstellung - entgegen der Meinung von Weiß, a.a.O., 26 - wirtschaftlich bereits in der Abrechnungsperiode liegen. Weiß' Unterscheidungskriterium kann demnach nur auf den ungewissen Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Verbindlichkeit abgestellt sein.

93 Jonas, EG-Bilanzrichtlinie, 234 f.

94 Siehe § 4 D. I.

Bilanzierung eines transitorischen Rechnungsabgrenzungspostens⁹⁵ verschiebt die erfolgswirksame Verrechnung eines bereits erfolgten Zahlungsvorgangs in die Zukunft. Die Bilanzierung beruht auf dem dynamisch orientierten Periodisierungsgedanken. In der Forderung nach einem Mindestzeitraum⁹⁶ kommt zum Ausdruck, daß die für die Periodisierung maßgebliche Nutzengröße im voraus bekannt sein muß. Nur dann ist die Erfassung des Zahlungsvorgangs gewährleistet.

Demgegenüber beruht die passive Steuerabgrenzung auf dem Gedanken, einen Zahlungsvorgang vorwegzunehmen. Wenn die Frage, ob die Zahlung eintreten wird, geklärt ist, ist die erfolgswirksame Erfassung spätestens im Zahlungszeitpunkt sichergestellt. Daher genügt nur die Angabe eines Höchstzeitraums.⁹⁷ Ein Vergleich zeigt, daß der zeitliche Rahmen des transitorischen Bilanzierungsvorgangs enger gesteckt sein muß als der des antizipativen Bilanzierungsvorgangs.⁹⁸ Damit ist die zweite Voraussetzung nicht erfüllt.

Die dritte Voraussetzung besteht in der Forderung, daß ein Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis oder eine Gegenleistungsverpflichtung besteht, das bzw. die sich auf eine über mehrere Abrechnungsperioden zu erbringende Leistung bezieht.⁹⁹

Das Steuerschuldverhältnis begründet weder ein Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis noch eine Gegenleistungsverpflichtung, da der Steuerzahlung entsprechend der in § 3 I AO nor-

⁹⁵ Die passive Steuerabgrenzung stellt zwar keinen transitorischen Vorgang dar, doch muß die Interpretation des Zeitrahmens an der handelsrechtlichen Abgrenzung des Rechnungsabgrenzungspostens orientiert werden.

⁹⁶ Woerner, StbJb 1984/85, 177, 190.

⁹⁷ Siehe § 4 D. I.

⁹⁸ A.A. Bareis, BB 1985, 1235, 1238.

⁹⁹ BFH-Urteil 31.5.1967, BFHE 89, 191, 192; Rose, StbJb 1983/84, 141, 166.

mierten Steuerdefinition keine Leistung des Fiskus gegenübersteht.¹⁰⁰

Damit fehlt es auch an der dritten Voraussetzung.

Die Analyse hat gezeigt, daß der passive Steuerabgrenzungsposten nicht unter den handelsrechtlich engen Begriff des Rechnungsabgrenzungs subsumiert werden kann.¹⁰¹ Gibt der dynamisch orientierte Bilanzposten der Passivseite keinen Raum für die Gesamtdifferenzbetrachtung, so liegt darin ein Hinweis auf die statische Ausrichtung der Passivseite und damit ein Hinweis, § 274 I HGB bzw. den Querverweis nicht weit, d.h. nicht als Rechtsfolgenverweis auszulegen.

Da die Subsumtion des passiven Steuerabgrenzungspostens unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten weder durch den Gesetzeswortlaut gedeckt noch durch die inhaltliche Abgrenzung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens möglich ist, muß geprüft werden, inwieweit eine Subsumtion des passiven Steuerabgrenzungspostens unter den statisch orientierten (Fremd-) Kapitalbegriff möglich ist. Gleichzeitig ist damit die Frage nach der Bedeutung dieser Subsumtion für den Umfang der passiven Steuerabgrenzung gestellt. Dazu wird zunächst auf den handelsrechtliche Rückstellungsbegriff eingegangen.

¹⁰⁰ Das Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis könnte bejaht werden: Berücksichtigt man, daß die Steuergesetze eine Steuerbelastung des Unternehmens entsprechend der dort erbrachten Leistung bedingen, so liegt wie bei einem Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis eine kausale Verknüpfung zwischen Steueraufwand und (um den Gesamtaufwand vermindertem Gesamt-)Ertrag vor.

¹⁰¹ Die Funktion des passiven Rechnungsabgrenzungspostens als Instrument zur Periodenabgrenzung transitorischer Vorgänge wäre in seiner begrifflichen Abgrenzung durch eine Subsumtion des passiven latenten Steuerpostens unter die passiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgeweicht worden.

2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und passiver Steuerabgrenzungsposten

Mit der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 I S. 1 HGB sind alle Schulden gegenüber Dritten¹⁰² zu erfassen, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiß sind,¹⁰³ denen von dritter Seite keine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht,¹⁰⁴ und bei der die Inanspruchnahme durch einen fremden Dritten wahrscheinlich ist.¹⁰⁵

Da die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ein Element der statischen und der dynamischen Theorie mit unterschiedlicher inhaltlicher Abgrenzung darstellt,¹⁰⁶ sind zusätzliche Informationen zu der dem rechtspolitischen Werturteil des Gesetzgebers entsprechenden Auslegung notwendig.¹⁰⁷ Die beiden in § 249 I Nr. 1, 2 HGB bzw. § 152 VII Nr. 1, 2 AktG 1965¹⁰⁸ normierten Aufwandsrückstellungen erwecken den Eindruck eines dynamisch orientierten Rückstellungsbegriffs. Aus der Entstehungsgeschichte wird ersichtlich, daß dieser Eindruck falsch ist.¹⁰⁹ Denn mit der Passivierungsmöglichkeit der beiden Aufwandsrückstellungen wurde

¹⁰² Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen stellen Verpflichtungen gegenüber Dritten dar, Schülen, WPg 1983, 258, 259 f.

¹⁰³ ADS, § 152 Tz. 95, 103; Döllerer, DStZ 1975, 291, 293; Jonas, DB 1986, 337, 338; Dziadkowski/Runge, WPg 1984, 544, 545; Moxter, Bundesfinanzhof, 101.

¹⁰⁴ Eifler, Rückstellungen, 27; Jonas, DB 1978, 1409, 1411; Kupsch, FR 1976, 346. Eine Rückstellung darf nicht mit einem bestimmten Aktivposten korrespondieren, da sonst anstelle des Ausweises der Rückstellung eine Wertberichtigung vorzunehmen wäre, Eifler, a.a.o., 32; Moxter, BB 1985, 1101, 1102.

¹⁰⁵ Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 31 f.; Döllerer, DStZ 1975, 291, 295; Kammann, DStR 1980, 400, 406; van der Velde, DB 1973, 1373, 1374.

¹⁰⁶ ADS, § 152 Tz. 95 f.; Kupsch, Rückstellungen, 126.

¹⁰⁷ Vgl. Moxter, BB 1979, 433, 437.

¹⁰⁸ Der Bilanzinhalt des § 152 VII AktG 1965 entspricht dem des § 249 I HGB, so daß die zu dem AktG gemachten Aussagen auch weiterhin ihre Gültigkeit behalten, Jonas, DB 1978, 1409, 1411; Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Liepau, § 274 Tz. 6.

¹⁰⁹ Döllerer, DStR 1979, 3 f.

alleine das Ziel verfolgt, die steuerrechtliche Anerkennung zu sichern.¹¹⁰ Dem Begriff der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten liegt eine statische Bilanzauffassung zugrunde.¹¹¹

§ 246 I HGB fordert einen vollständigen Schuldenausweis.¹¹² Daraus folgt, daß nicht nur die Verbindlichkeiten, die aufgrund einer erzwingbaren Leistung eine eindeutig quantifizierbare wirtschaftliche Belastung darstellen, passiviert werden müssen.¹¹³ Sondern es müssen auch die dem Grunde nach¹¹⁴ und/oder der Höhe nach¹¹⁵ ungewissen Verbindlichkeiten, soweit sie Schuldcharakter besitzen, ausgewiesen werden.¹¹⁶ Dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten sind Ausgabenverpflichtungen, die vor ihrer rechtlichen Entstehung wirtschaftlich entstehen.¹¹⁷ Um die wirtschaftlich entstandene Verbindlichkeit abzugrenzen, ist es notwendig durch eine wertende Beurtei-

110 Vgl. Kupsch, Rechnungslegung, 42.

111 Döllerer, BB 1968, 637, 640; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 60r Tz. 2; Jonas, DB 1986, 337, 338; Moxter, BB 1979, 433, 436.

112 Dziadkowski/Runge, WpG 1984, 544, 551; Kammann, DStR 1980, 400, 406.

113 Hüttemann, Verbindlichkeiten, 8.

114 Theoretisch schließt die Ungewißheit, ob eine Schuld dem Grunde nach besteht, die Zuerkennbarkeit des Schuldcharakters in diesem Zeitpunkt aus, so daß als Rückstellungssachverhalt nur eine der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit erfaßt werden dürfte, wie dies früher der Fall war, Gebhardt, Der praktische Betriebswirt 1940, 47, 49. Durch den Ausweis des Bilanzpostens Rückstellung zeigt sich, daß in der statischen Theorie das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung und damit der Periodisierungsgedanke enthalten ist, vgl. Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 33.

115 Die Bewertungsungewißheit wird an dieser Stelle nicht weiter problematisiert, siehe § 6.

116 ADS, § 152 Tz. 113; Döllerer, DStR 1979, 3, 4; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 60r Tz. 2. Da Rückstellungen dem Fremdkapital, Rücklagen dagegen dem Eigenkapital zuzurechnen sind, ist eine strikte Trennung der Rückstellungen und Rücklagen - obwohl sie beide der Bereitstellung von Mitteln für künftige Ausgaben dienen - notwendig, vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 60r Tz. 3.

117 BFH-Urteil 23.9.1969, BFHE 97, 164, 168; Döllerer, DStZ 1975, 291, 295; Eifler, Rückstellungen, 27; Moxter, BB 1979, 433, 439.

lung¹¹⁸ den Begriff der wirtschaftlichen Entstehung einer Verpflichtung¹¹⁹ zu präzisieren.

Ausgangspunkt der Überlegung ist das Ziel des Gesetzgebers, einen scharf abgrenzbaren Rückstellungsbegriff¹²⁰ definieren zu wollen.¹²¹ Der Rückstellungsbegriff soll weniger nach dem Interesse der Gesellschafter abgegrenzt werden, als vielmehr allgemein Geltung beanspruchen können,¹²² um die Klarheit und Übersichtlichkeit der Handelsbilanz zu sichern.¹²³

Dem steht im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip ein weiterer Rückstellungsbegriff gegenüber, da eine Vermögensbelastung nicht erst zum Zeitpunkt ihrer rechtlichen Entstehung, sondern bereits bei der wirtschaftlichen Entstehung erfaßt werden soll. Nicht nur der Informationsfunktion,¹²⁴ sondern auch der Ausschüttungsfunktion im Hinblick auf den Gläubigerschutz soll mit dem weiten Rückstellungsbegriff Rechnung getragen werden.¹²⁵ Im Ergebnis liegt in der inhaltlichen Abgren-

118 Vgl. Barth, Jahresbilanz, 19; Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 33. Der Spielraum, den eine Passivierung einer Rückstellung beinhaltet, wird in folgendem BFH-Urteil ersichtlich, BFH-Urteil 1.4.1952, BFHE 56, 365, 367: "Die Bilanzierung muß nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgen, bei denen rechtliche Erwägungen von wesentlicher Bedeutung sein können. Es sind Fälle denkbar, wo man hinsichtlich der Frage, welcher Wirtschaftsperiode der Aufwand zuzurechnen ist, mit guten Gründen gegensätzlicher Ansicht sein kann, wo also keine der beiden Meinungen als falsch zu bezeichnen ist."

119 Der Begriff Verpflichtung im Rahmen der Prüfung der wirtschaftlichen Entstehung wurde gewählt, um eine Trennung der Voraussetzungen herausstellen zu können. Die wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung bedeutet nur die Erfüllung der ersten Voraussetzung.

120 Im folgenden sind mit den Rückstellungen ausschließlich die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesprochen.

121 Döllner, BB 1968, 637, 640; Hüber, ZfB 1935, 171, 185.

122 Emmerich, BB 1978, 2133.

123 Döllner, BB 1968, 637, 640; Döllner, DStR 1979, 3, 4.

124 Moxter, BB 1979, 433, 434.

125 IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 226.

zung der Rückstellung ein Optimierungsproblem vor, das über die Funktion des Jahresabschlusses und die daraus abzuleitende Funktion der Bilanzposition Rückstellung gelöst werden muß.¹²⁶

a) Wirtschaftliche Entstehung einer Schuld

Ausgangspunkt der Abgrenzung des handelsrechtlichen Rückstellungsbegriffs ist die Ausschüttungsfunktion des Jahresabschlusses. Durch sie wird die Bilanz zur Gewinnverteilungsbilanz,¹²⁷ wobei der Gewinn den (maximal) ausschüttbaren Betrag angibt.¹²⁸ Für die Bilanzposition Rückstellung ergibt sich aus diesem Gewinnbegriff die Funktion, Vorsorge zu treffen.¹²⁹ Dar- aus ist die Notwendigkeit abzuleiten, zukünftig anfallende Ausgaben und Verluste, denen keine entsprechende Gegenlei- stung gegenübersteht, vorwegzunehmen. Aufgrund des Ziels des Jahresabschlusses, Erfolgskomponenten periodengerecht zu er- fassen, genügt für eine vorgezogene Aufwandsverrechnung die Kenntnis einer Vermögensbelastung nicht aus. Zusätzlich muß eine durch die betriebliche Tätigkeit begründete innere Ver- bindung zu der entsprechenden Abrechnungsperiode bestehen.¹³⁰ Diese betriebliche Tätigkeit kann entweder in einer Handlung oder einem Ereignis liegen, aus der bzw. dem heraus die Ent- stehung der rechtlich begründeten Vermögensbelastung nicht mehr im Handlungsbereich des Unternehmens liegt.¹³¹ Dies ist dann der Fall, wenn die wesentlichen Tatbestandsmerkmale einer rechtlich noch nicht entstandenen Schuld am Bilanz-

¹²⁶ Vgl. Dziadkowski/Runge, WPg 1984, 544, 546; Moxter, BB 1979, 433, 437.

¹²⁷ Döllerer, BB 1968, 637.

¹²⁸ Döllerer, a.a.o., 637; Kupsch, Rückstellungen, 17.

¹²⁹ Weirich, WPg 1969, 225.

¹³⁰ RFH-Urteil 15.1.1931, RStB1 1931, 201 ff.; BFH-Urteil 24.6.1969, BFHE 96, 101, 103 f.; Weirich, a.a.o., 225.

¹³¹ Vgl. Kupsch, FR 1976, 346, 347.

stichtag bereits verwirklicht sind.¹³² Ergibt die Prüfung eines Sachverhalts, daß diese Voraussetzung erfüllt ist, liegt keine Ungewißheit in bezug auf die wirtschaftliche Entstehung der künftigen Verpflichtung vor.

b) Vermögensbelastung

Die Ungewißheit¹³³ dem Grunde nach bezieht sich nicht auf die Frage der wirtschaftlichen Entstehung, sondern ausschließlich auf die Frage, ob aus der wirtschaftlich entstandenen Verpflichtung ein Verlust entsteht bzw. sich die wirtschaftliche Entstehung zur rechtlichen Entstehung einer ausgabenwirksamen Verbindlichkeit konkretisiert. Dabei darf der Schuldner bei der Tilgung der Verbindlichkeit keine Gegenleistung erhalten. Nur wenn mehr Gründe für als gegen die Konkretisierung zu einer rechtlich begründeten Vermögensbelastung sprechen,¹³⁴ d.h. die Wahrscheinlichkeit über 50 % liegt, ist die Passivierung der wirtschaftlich entstandenen Verpflichtung als dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeit zulässig.¹³⁵

Die Abschätzung der Wahrscheinlichkeit erfordert vom Bilanzierenden eine wertende Beurteilung über die Zukunft, bei der nicht alleine die subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen,¹³⁶ sondern auch objektive, am Bilanzstichtag bzw. bei der

¹³² BFH-Urteil 24.6.1969, BFHE 96, 101, 103 f.; BFH-Urteil 26.10.1977, BFHE 123, 547, 549 ff.; Döllner, DStR 1979, 3, 5; Körner, WpG 1984, 43, 44; Moxter, BB 1979, 433, 435; Moxter, Bundesfinanzhof, 102.

¹³³ Ungewißheit bedeutet, daß ein zu klärender Sachverhalt nicht abschließend beurteilt werden kann, ADS, § 152 Tz. 115; Hüttemann, Verbindlichkeiten, 18, bzw. bestimmte Tatbestände zwar nicht mit Sicherheit erfaßt, aber mit vernünftigem kaufmännischem Ermessen geschätzt werden können, Jonas, DB 1986, 337, 338. Diese Aussage muß für die am Bilanzstichtag bzw. - unter Berücksichtigung der Werthehellungstheorie - für die am Bilanzaufstellungsstichtag vorhandenen Informationen gelten, ADS, § 152 Tz. 143; Jonas, a.a.o., 339.

¹³⁴ BFH-Urteil, 1.8.1984, BFHE 142, 226, 229.

¹³⁵ Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 34 f.

¹³⁶ BFH-Urteil 16.7.1969, BFHE 96, 510, 512.

Aufstellung der Bilanz erkennbare Tatsachen zu prüfen sind.¹³⁷
D.h. bloße Vermutungen, die außerhalb eines objektiv nachprüfbareren Rahmens liegen, dürfen die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung nicht beeinflussen.¹³⁸

Es ist festzuhalten, daß für die Bilanzierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zwei Voraussetzungen erforderlich sind: Erstens müssen die für die wirtschaftliche Entstehung einer Verpflichtung entscheidenden Kriterien, die zur Verwirklichung der wesentlichen Tatbestandsmerkmale führen, vorliegen. Zweitens muß die Wahrscheinlichkeit, daß eine rechtlich begründete Vermögensbelastung entsteht, über 50 % liegen.

c) Abgrenzung Rückstellung/passiver Steuerabgrenzungsposten

Es stellt sich die Frage, ob die durch eine positive Ergebnisdifferenz verursachte Steuerfolge die beiden Voraussetzungen der Bilanzierung einer Rückstellung erfüllt. Dann müßte auch ohne § 274 I HGB eine Steuerrückstellung bilanziert werden.

Zuerst ist zu prüfen, ob die wesentlichen Tatbestandsmerkmale des rechtlich noch nicht entstandenen Steueranspruchs bereits verwirklicht sind.

Der Körperschaft- und Gewerbebeertragsteueranspruch entstehen laut § 38 I AO mit der Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Körperschaft- und Gewerbebeertragsteuer sind abhängig von der Höhe der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage nach § 2 V EStG bzw. § 10 GewStG, die in beiden Fällen die Differenz zwischen aufsummierten Einzelaufwendungen und Einzelserträgen darstellen.

¹³⁷ Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 35; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 60r Tz. 18.

¹³⁸ BFH-Urteil 17.1.1963, BFHE 76, 651, 653; BFH-Urteil 27.4.1965, BFHE 82, 445, 447; Moxter, Bundesfinanzhof, 121 f.

D.h. das Vorliegen einer steuerbaren und steuerpflichtigen Betriebseinnahme bzw. einer steuerrechtlich abzugsfähigen Betriebsausgabe entfaltet in dem Jahr ihres Anfalls eine Auswirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage und - setzt man einen Steuerbilanzgewinn oder einen nach § 10d EStG bzw. § 10a GewStG abzugsfähigen Verlust voraus - auch eine Steuerwirkung.

Wesentliches und einziges Tatbestandsmerkmal¹³⁹ für die rechtliche Entstehung und damit zwingende bilanzielle Erfassung eines Steueraufwands in der Handelsbilanz ist das Vorliegen einer steuerbaren und steuerpflichtigen Betriebseinnahme bzw. einer abzugsfähigen Betriebsausgabe. Inwieweit dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt ist, muß für die beiden Konstellationen, die zu einer positiven Ergebnisdifferenz führen - Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung, für die das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip nicht gilt, und eine unterschiedliche Periodisierung der Erfolgskomponenten in der Handels- und Steuerbilanz - erörtert werden.

aa) Steuervergünstigungen

Bei der Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung, die nicht der umgekehrten Maßgeblichkeit unterliegt, beruht die Verrechnung der Betriebsausgaben und -einnahmen auf keinem Zahlungsvorgang.

Hier stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie dieser alleine die Steuerbilanz betreffende Bilanzierungsvorgang Einfluß auf die Handelsbilanz hat. Eine Steuerverbindlichkeit kann nicht bilanziert werden, da durch die steuerrechtliche Bilanzierung die Entstehung des Steueranspruchs verhindert wird. Der Übernahme der Steuerentlastung in die Handelsbilanz steht entgegen, daß der handelsbilanziell ausgewiesene Ertrag nicht steuerbefreit ist, sondern nur eine materielle Steuer-

¹³⁹ Die Notwendigkeit der Einteilung der Tatbestandsmerkmale in wesentliche und unwesentliche, Döllner, DStZ 1975, 291, 294; Kupsch, FR 1976, 346, 347, erübrigt sich, da nur ein Tatbestandsmerkmal vorliegt.

stundung vorliegt. Im Zeitpunkt der Bilanzierung der Betriebseinnahme in der Steuerbilanz entstände handelsrechtlich ein aperiodischer Steueraufwand. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit, der Frage nachzugehen, ob die wesentlichen rechtlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Durch die Feststellung, daß der Steueranspruch nur an das Vorliegen eines einzigen Tatbestandsmerkmals anknüpft, das nicht erfüllt ist, könnte die Prüfung als beendet angesehen werden. Berücksichtigt man aber die Forderung nach einem vollständigen Schuldenausweis und die Forderung für konkretisierte, öffentlich-rechtliche Verpflichtungen eine Rückstellung zu bilden,¹⁴⁰ zeigt sich, daß die Aufwandskomponente Steuern zu einem Rückstellungssachverhalt führen kann. Die Interpretation der Voraussetzung Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsmerkmale muß für den Fall, daß es nur ein Tatbestandsmerkmal gibt, umgedeutet werden: Für die wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung muß das eine Tatbestandsmerkmal im wesentlichen vor dem Bilanzstichtag verwirklicht sein.¹⁴¹

Der Ergebnisausweis in der Handelsbilanz und die Verrechnung der Betriebsausgaben in der Steuerbilanz dokumentieren, daß der hinter der Steuervergünstigung stehende Geschäftsvorfall bereits in dieser Abrechnungsperiode zu einem handels- und steuerrechtlich realisierten und damit zu erfassenden Gewinn geführt hat.

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung durch die Verrechnung einer (fiktiven) Betriebsausgabe stellt eine Handlung des Unternehmers dar. Mit ihr ist unter Berücksichtigung der Bilanzidentität zwingend, d.h. außerhalb des Handlungsbereichs des Unternehmers, die spätere Betriebseinnahmenverrechnung verbunden. Damit wird die Besteuerung des Gewinns einschließlich des durch die Steuervergünstigung zeitweise nicht erfaßten Gewinns und gleichzeitig die ausschließliche Erfassung von Zahlungsvorgängen in der Totalperiode gewähr-

¹⁴⁰ BFH-Urteil 17.2.1971, BFHE 101, 513, 517.

¹⁴¹ BFH-Urteil 24.6.1969, BFHE 96, 102, 103 f.; Döllner, DStR 1979, 3, 5; Jonas, DB 1986, 337, 341.

leistet. An die Verrechnung der Betriebseinnahmen knüpft sich die Steuerfolge, die sich im Hinblick auf eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Besteuerung bereits im Jahr der Betriebsausgabenverrechnung hätte ergeben müssen. Wie bei der Darstellung im Rahmen der statischen Theorie ist der Steuervergünstigung die Steuerminderzahlung im Jahr der Inanspruchnahme und die Steuermehrzahlung im Jahr der Auflösung zurechenbar.¹⁴²

Mit dem Ziel, in der Handelsbilanz die Leistungsfähigkeit des Unternehmens darzustellen, ist im Jahr der Betriebsausgabenverrechnung die an die Verrechnung der Betriebseinnahmen anknüpfende Steuerfolge und damit der Steuertatbestand im wesentlichen verwirklicht. Die Steuerverpflichtung muß als wirtschaftlich entstanden angesehen werden.¹⁴³

Die Vorsorgefunktion der Rückstellung,¹⁴⁴ die aus dem Gläubigerschutz abzuleiten ist, macht die Prüfung der zweiten Voraussetzung erforderlich.¹⁴⁵ Festzustellen ist die Höhe der Wahrscheinlichkeit, daß aus der Inanspruchnahme der Steuervergünstigung eine Vermögensbelastung in Form einer Steuerzahlung entsteht.

Eine Vermögensbelastung entsteht nur dann, wenn mit der Inanspruchnahme des Schuldners durch den Gläubiger zu rechnen ist.¹⁴⁶ Da die Steuerschuld mit der Tatbestandsverwirklichung laut § 38 I AO entsteht, liegt kein Ermessensspielraum für

¹⁴² Siehe § 4 B. III. 3.

¹⁴³ Vgl. Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 606; Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 93; Siegel, BB 1985, 495 ff.; Weyand, DB 1986, 1185.

¹⁴⁴ Weirich, WpG 1969, 225.

¹⁴⁵ In Anlehnung an die aus Gewinnen zu tilgenden Verbindlichkeiten fordert Bender für die Bilanzierung der Rückstellung alleine eine Prüfung der Wahrscheinlichkeit einer für die Steuerzahlung erforderlichen Gewinnsituation des Unternehmens, Bender, WpG 1952, 448, 450 f. Dabei wird die erste Voraussetzung - die wirtschaftlichen Entstehung der Steuerverpflichtung - vernachlässigt. Denn es liegt keine aus dem Gewinn zu tilgende Verbindlichkeit, sondern wegen der unterschiedlichen Zielsetzung einerseits, Hüttemann, Verbindlichkeiten, 27, und der fehlenden rechtlichen Grundlage andererseits, Hüttemann, a.a.o., 12, nur eine ihr ähnliche Verbindlichkeit vor.

¹⁴⁶ Döllner, DStZ 1975, 291, 296.

eine Nichtinanspruchnahme vor: Der Aspekt einer fraglichen Inanspruchnahme beeinflusst die Wahrscheinlichkeit der Entstehung der Vermögensbelastung aufgrund von Steuerzahlungen nicht.

Demnach reduziert sich die Prüfung der zweiten Voraussetzung darauf, wann die Wahrscheinlichkeit, daß bei der Auflösung der positiven Ergebnisdifferenz eine Vermögensbelastung durch den Steueranspruch entsteht, über 50 % liegt. In erster Linie ist die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage¹⁴⁷ entscheidend.¹⁴⁸ Diese muß für die entsprechenden Jahre unter Zugrundelegung von objektivierbarem Datenmaterial geschätzt werden. Dabei liegt eine Vermögensbelastung nicht nur in dem Fall, daß im Zeitpunkt der Differenzauflösung ein Steuerbilanzgewinn ausgewiesen wird, vor. Die Belastung ist auch gegeben, wenn ein nach § 10d EStG bzw. § 10a GewStG abzugsfähiger Steuerbilanzverlust entsteht.¹⁴⁹

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten: Liegt eine zur Vermögensbelastung führende Gewinn- oder Verlustsituation im Zeitpunkt der Ergebnisdifferenzauflösung vor, so ist die Steuerbelastung, die aus einer positiven Ergebnisdifferenz bei der Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung resultiert, als Rückstellung zu passivieren.

¹⁴⁷ Es wird die Ansicht vertreten, daß es für eine Verlustantizipation aufgrund des Imparitätsprinzips unerheblich ist, wie der künftige (Gesamt-)Erfolg genau sein wird, Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 17. Wird der Begriff genau unter dem Blickwinkel interpretiert, daß nur nach Gewinn- oder Verlustentstehung differenziert wird, so widerspricht die Aussage der oben abgeleiteten Voraussetzung. Dies ist aber im Hinblick darauf, daß es sich bei Steuerzahlungen um den aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten angenäherte Sachverhalte handelt, Bender, WPg 1952, 448, 451; Hüttemann, Verbindlichkeiten, 10 ff.; Jonas, DB 1986, 337, 341, mit der Bedingung, daß künftig ein Steuerbilanzgewinn ausgewiesen wird, unbefriedigend. Wird der Begriff genau als Angabe einer exakten Steuerbilanzgewinn-/verlusthöhe interpretiert, so kann die Aussage als Abgabe an zu hohe Anforderungen an die Genauigkeit angesehen werden, was im Ergebnis der oben genannten Voraussetzung entspricht.

¹⁴⁸ Klemm, WPg 1984, 267, 269; Schneeloch, WPg 1986, 517, 525. Weitere Kriterien, die Relevanz für die Frage des Eintritts der Steuerbelastung besitzen, und zur Frage nach Beurteilungskriterien für die Einschätzung der wirtschaftlichen Entwicklung siehe § 4 D. I.

¹⁴⁹ Siehe § 4 D. II.

bb) Unterschiedlich periodisierte Zahlungsvorgänge

Die positiven Ergebnisdifferenzen aufgrund unterschiedlicher handels- und steuerrechtliche Periodisierung von Zahlungsvorgängen basieren auf dem EStG, der BFH-Rechtsprechung und/oder der Aktivierung einer Bilanzierungshilfe. Die unterschiedlichen Periodisierungskonzepte¹⁵⁰ führen zu einem über dem Steuerbilanzgewinn liegenden Handelsbilanzergebnis.

Es stellt sich die Frage, ob durch diesen Ausweis des Handelsbilanzergebnisses die erste Voraussetzung für eine Rückstellungsbilanzierung, daß der Steuertatbestand im wesentlichen verwirklicht ist, erfüllt wird. Dies ist abzulehnen, da - anders als im Fall der Steuervergünstigungen - nach handelsrechtlichen Grundsätzen noch kein Gewinn realisiert wurde: Die unterschiedlichen Zwecke der Handels- und Steuerbilanz führen bewußt zur unterschiedlichen erfolgswirksamen Verrechnung eines Geschäftsvorfalles und damit zu Differenzen zwischen dem Ausweis des Handelsbilanzergebnisses und dem Ausweis des Steuerbilanzgewinns. Wie dies im Rahmen der statischen Theorie erörtert wurde,¹⁵¹ würde die Passivierung einer Steuerrückstellung aufgrund dieser Ergebnisdifferenzen den Gewinnausweis in der Handelsbilanz durch steuerrechtliche Periodisierungsvorstellungen verzerren.

Das Ergebnis, keine Rückstellung zu passivieren, wird unterstützt durch einen Vergleich mit der Bilanzierung eines langfristigen Geschäftsvorfalles.¹⁵²

Den Vergleichsfall bildet ein Dauerschuldverhältnis, bei dem im voraus bei gleichbleibender Gegenleistung eine steigende

¹⁵⁰ Siehe § 2 B., § 5 C.

¹⁵¹ Siehe § 4 B. III. 3.

¹⁵² Der Unterschied zwischen dem vertraglichen Dauerschuldverhältnis und dem Steuerschuldverhältnis ist für die Frage der Bilanzierung einer Rückstellung aufgrund von in späteren Jahren verhältnismäßig höheren Aufwendungen ohne Bedeutung.

Leistung vereinbart wird, wobei der Gesamtwert der Leistung dem der Gegenleistung entspricht.¹⁵³

Es korrespondiert die Gegenleistung mit den Erfolgsbeiträgen in der Handelsbilanz, die in jeder Periode steigende Leistung mit den zunehmenden Steuerzahlungen.

Bei diesem langfristigen Geschäftsvorfall ist eine an den vertraglichen Regeln orientierte Bilanzierung erforderlich.¹⁵⁴

Die Bilanzierung einer Rückstellung ist einerseits aufgrund der Wertgleichheit bei einer Gesamtbetrachtung nicht zulässig.¹⁵⁵ Andererseits besteht kein allgemeiner Grundsatz, der

eine den Erträgen entsprechende Verrechnung der Aufwendungen erzwingt - dies allerdings in der Grenze, daß die Entscheidungsfreiheit in Verträgen nicht unangemessen ausgeübt wird.¹⁵⁶

Ohne Steuerabgrenzung wird der Steueranteil der Ergebnisdifferenz, die der Unterschiedsbetrag zwischen dem handels- und steuerrechtlichen Gewinn - ermittelt aus der Summe der Erträge und der verschiedenen periodisierten Aufwendungen - ist, nicht abgegrenzt. Da es sich nur um einen Anteil handelt, führt die spätere Verrechnung des Steueraufwands in der Handelsbilanz nicht zu einer unangemessenen Ausgestaltung der zulässigen und gewollt differierenden Aufwandsverrechnung. Damit muß von der Ablehnung, bei einer angemessenen Ausnutzung der Vertragsfreiheit im Fall eines langfristigen Geschäftsvorfalles eine Rückstellung zu bilanzieren, auf die Ablehnung, im Fall der Steuerabgrenzung eine Steuerrückstellung zu passivieren, geschlossen werden.

Die zweite Voraussetzung für die Passivierung einer Rückstellung fordert eine unkompensierte Vermögensbelastung. Dies ist wie bei der Darstellung der statischen Theorie¹⁵⁷ nicht er-

¹⁵³ Bender, WPg 1952, 448, 450.

¹⁵⁴ Bender, a.a.o., 450.

¹⁵⁵ BFH-Urteil 19.7.1983, BFHE 139, 244, 249.

¹⁵⁶ BFH-Urteil 29.10.1969, BFHE 97, 350, 352 f.

¹⁵⁷ Siehe § 4 B. III. 3., § 4 B. IV. 2. b).

füllt. Denn der Steueraufwand, ermittelt aus dem Steuerbilanzgewinn, macht die Zurechnung einer Steuerbelastung zu einem heute stattfindenden Geschäftsvorfall - anders als bei der Steuervergünstigung - unmöglich. Außerdem liegt keine unkompenzierte Vermögensbelastung vor, da der Steuerzahlung ein mit der Aufwandsverrechnung verknüpfter Zahlungseingang gegenübersteht.

Daraus folgt, daß positive Ergebnisdifferenzen, die in der unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Periodisierung begründet liegen, nicht zu einer Rückstellung in der Handelsbilanz führen.

Aus dieser Feststellung wird ersichtlich: Die Rückstellungsgrundsätze erfassen nur die Steuerabgrenzung eines Teils der positiven Ergebnisdifferenzen entsprechend der Einzeldifferenzbetrachtung, nämlich die nicht dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips unterliegenden Steuervergünstigungen. Die Interpretation des Querverweises entscheidet, ob und gegebenenfalls wie der andere Teil der positiven Ergebnisdifferenzen - basierend auf den unterschiedlichen Periodisierungsvorstellungen - steuerlich abgegrenzt wird.

d) Interpretation des Querverweises

Geht man vom Querverweis als Rechtsgrundverweis aus, so stellt sich die Frage, warum ein von § 249 I HGB abgedeckter Sachverhalt als *lex specialis* nochmals normiert wurde. Damit erscheint die Normierung des § 274 I HGB nur erklärbar, wenn der Querverweis als Rechtsfolgenverweis interpretiert wird. Die Entstehungsgeschichte steht dieser Folgerung entgegen.

§ 274 stellt die Transformation des Art. 43 I Ziff. 11 Vierte EG-Richtlinie dar. Dort wird im Anhang eine Angabe über die Folgen der zeitlich begrenzten Differenzen auf den Steueraufwand gefordert, alternativ auch der Bilanzausweis in einem gesonderten Posten zugelassen. Der Vorentwurf vermittelt in

§ 254 - wie bereits Art. 43 I Ziff. 11 Vierte EG-Richtlinie - durch die gemeinsame Regelung des aktiven und passiven Steuerabgrenzungspostens in Abs. 1 den Eindruck einer Gesamtdifferenzbetrachtung. Da erst nach der Ermittlung des passiven Abgrenzungspostens in Abs. 1 die bilanzielle Einordnung eines entstandenen passiven Steuerabgrenzungspostens als Rückstellung in Abs. 2 erfolgt, kann nicht auf eine Beschränkung der Steuerabgrenzung auf bestimmte Einzeldifferenzen geschlossen werden.

Ein Bruch mit der Gesamtdifferenzbetrachtung stellt § 251 des Regierungsentwurfs dar. Dort wird die Bilanzierung eines auf dem Gedanken der Steuerabgrenzung beruhenden Bilanzpostens auf einen Ausschnitt, die passive Steuerabgrenzung, begrenzt: Die aktive Steuerabgrenzung und eine Saldierung werden verboten. Die von den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten getrennte Normierung des passiven Steuerabgrenzungspostens wird aber beibehalten, wobei der Querverweis auf die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten erstmalig in den Wortlaut aufgenommen wird. In der Regierungsbegründung wird von einer "Klarstellung" gegenüber der Situation, die während der Geltung des AktG 1965 bestand, gesprochen.¹⁵⁸ Aus dem Verweis auf die nach altem Recht durchgeführte Steuerabgrenzung ergibt sich eine materiell den Rückstellungssachverhalten entsprechende Abgrenzung. Der Querverweis in § 251 des Regierungsentwurfs stellt einen Rechtsgrundverweis dar. § 251 kam die Bedeutung zu, dem hinter der Steuerabgrenzung stehenden Periodisierungsgedanken durch einen getrennten Ausweis Rechnung zu tragen.¹⁵⁹

In § 274 des Unterausschußentwurfs wird die aktive Steuerabgrenzung wieder eingeführt. Die Normierung der passiven und aktiven Steuerabgrenzung in zwei Absätzen läßt nicht nur auf einen konzeptionellen Unterschied zwischen der passiven und aktiven Steuerabgrenzung schließen. Sie vermittelt - unter-

¹⁵⁸ Bundestags-Drucksache 10/317, 84.

¹⁵⁹ Vgl. Siegel, BB 1984, 1909, 1910.

stützt durch die Übernahme des Querverweises -¹⁶⁰ den Eindruck, daß der Umfang der passiven Steuerabgrenzung sich gegenüber dem in § 251 des Regierungsentwurfs festgelegten Umfang nicht verändert hat. Damit unterstützt die Entstehungsgeschichte die Interpretation des Querverweises als Rechtsgrundverweis.¹⁶¹

Zwei weitere Argumente sprechen für die Interpretation des Querverweises als Rechtsgrundverweis.

Zum einen zeigt die Passivseite der Handelsbilanz - wie durch die Darstellung des Rechnungsabgrenzungspostens in seiner engen Fassung und der Rückstellung offensichtlich wurde - eine starke Orientierung an der statischen Bilanztheorie.¹⁶² Geht man von einer Ausweitung des Rückstellungsbegriffs aus, so bedeutet das, daß die Homogenität der Kapital darstellenden Bilanzposten durch einen nur der Periodisierung dienenden Bilanzposten zerstört würde. Jeder materielle Unterschied zwischen den Bilanzposten erschwert es dem Bilanzadressaten, Informationen aus der Handelsbilanz abzuleiten.

¹⁶⁰ In dem ersten Entwurf des § 274 wurde auf den Querverweis verzichtet, was als Aufgabe der engen Fassung der passiven Steuerabgrenzung gewertet wurde, Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 8. Die Wiederaufnahme des Querverweises unterstreicht dessen materielle Bedeutung, so daß seine Interpretation als Rechtsfolgenverweis - womit in erster Linie eine formelle Einordnung als Rückstellung erreicht würde - nicht adäquat erscheint.

¹⁶¹ Bereits im Jahr 1979 gab es die Überlegung, die Steuerabgrenzung als Instrument anzusehen, mit dem dem Imparitätsprinzip Rechnung getragen werden sollte, Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 154; Meyand, DB 1986, 1185, Fußn. 20.

¹⁶² Gegen diese Feststellung einer statisch orientierten Passivseite könnte eingewandt werden, daß die Passivierung von Aufwandsrückstellungen möglich ist. Dieses Argument trifft einerseits nicht, weil die Aufwandsrückstellung als Wertkorrektur zum Anlagevermögen auch statisch interpretiert werden kann, Jonas, DB 1986, 337, 338, Fußn. 5a. Andererseits stellt die Aufwandsrückstellung eine Ausweitung des Rückstellungsbegriffs dar, die nicht die Vorsorgefunktion für eine spätere Vermögensbelastung in Frage stellt, sondern sich nur auf den "Gläubiger" der Vermögensbelastung bezieht: Mit der Aufwandsrückstellung können neben Schulden gegenüber Dritten auch Vermögensbelastungen gegenüber dem Unternehmen selbst passiviert werden, vgl. Bonner Handbuch/Kupsch, § 249 Tz. 2.

Zum anderen spricht ein ergebnisorientiertes Argument für die Interpretation des Querverweises als Rechtsgrundverweis.¹⁶³ Die Steuerabgrenzung hat eine ergebnisglättende Wirkung,¹⁶⁴ da den positiven Ergebnisdifferenzen, die eine geringere Aufwandsverrechnung in der Handelsbilanz bedeuten, eine zusätzliche Verrechnung von (Steuer-)Aufwand gegenübersteht. Diese Wirkung führt zu einem höheren Zielerfüllungsgrad bei der Bilanzierung eines dynamisch orientierten Handelsbilanzergebnisses. Dieses Ziel enthält der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff nicht, es ist aber grundlegend für den handelsrechtlichen Posten der Bilanzierungshilfe. Daher liegt der Gedanke nahe, die nicht aus der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen resultierenden positiven Ergebnisdifferenzen¹⁶⁵ bei der aktiven Steuerabgrenzung zu berücksichtigen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß der Querverweis in § 274 I HGB als Rechtsgrundverweis zu interpretieren ist.¹⁶⁶ Damit können passive latente Steuern nur bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, für die das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip nicht gilt, bilanziert werden.

¹⁶³ Für den nicht um aktive latente Steuern gekürzten Ausweis der bereits nach § 157 II AktG durchzuführenden Steuerabgrenzung entsprechend - § 249 I HGB - spricht sich Bordewin aus, Bordewin, Handelsblatt 15.4.1987, 7.

¹⁶⁴ Hennig, Latente Steuern, 245. Diese ergebnisglättende Wirkung haben auch die rückstellungsrelevanten Sachverhalte. Diese Wirkung wird aber durch die Notwendigkeit, Vorsorge für die bereits wirtschaftlich entstandenen Steuerzahlungen zu treffen, in den Hintergrund gedrängt.

¹⁶⁵ Diese Ergebnisdifferenzen werden im folgenden als nicht rückstellungsrelevante Differenzen bezeichnet.

¹⁶⁶ So auch Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 5; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 147, 152; von Wysocki, zfbf 1987, 829, 836 ff. Entgegen der Ansicht von Schulze-Osterloh, ZHR 1986, 532, 551 ff., werden die Steuerrückstellungen aufgrund von § 274 I HGB, nicht unmittelbar aufgrund von § 249 I HGB passiviert. § 274 HGB regelt die Steuerabgrenzung abschließend.

C. Aktive Steuerabgrenzung nach § 274 II HGB

I. Theoretische Grundlage des aktiven Steuerabgrenzungspostens

Mit dem Begriff Bilanzierungshilfe wurden im AktG 1965 die Bilanzpositionen Aktivierung der Eingangsetzungskosten (§ 153 IV S. 2 AktG, § 269 HGB) und der Firmenwert¹ (§ 153 V S. 2 AktG, § 255 IV HGB) bezeichnet.

Diesen beiden Bilanzpositionen ist gemeinsam, daß mit ihnen Ausgaben aktiviert werden können, obwohl der durch sie entstehende, nicht greifbare Wert keinen Vermögensgegenstand darstellt, da ihm die Einzelverkehrsfähigkeit fehlt.² Die durch die Aktivierung und Abschreibung sich ergebende Periodisierung der Ausgaben ist an kostenrechnerischen Vorstellungen orientiert und damit weniger mit der statischen Theorie als vielmehr mit der dynamischen Theorie vereinbar.

Als Ziel der Bilanzierungshilfen wird in erster Linie die Vermeidung eines Verlustausweises in Höhe der Hälfte des Grundkapitals mit der in § 92 AktG normierten Folge in Sondersituationen des Unternehmenslebens angesehen.³ Hier stellt sich die Frage, warum die aktive Steuerabgrenzung als ständig zur Verfügung stehendes Instrument bilanziell nicht den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeordnet wurde.⁴

Für eine Einordnung als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten spricht, daß bei der aktiven Steuerabgrenzung vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben aktiviert werden, die nach dem Bilanzstichtag Aufwand werden sollen. Damit ist das erste

¹ Die bilanzielle Einordnung des Firmenwertes ist strittig, Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1517. Es wird sowohl die Meinung, daß der Firmenwert einen Vermögensgegenstand darstellt, ADS, § 153 Tz. 131, als auch die Meinung, daß der Firmenwert unter die Bilanzierungshilfen zu subsumieren ist, Coenenberg, DB 1986, 1581, 1587; Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1341, vertreten.

² Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 19; Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1516.

³ Siehe § 2 A. III.

⁴ Vgl. Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 146 f.

Kriterium⁵ erfüllt. Das zweite und dritte Kriterium wären nur erfüllt, wenn die inhaltliche Abgrenzung der Kriterien ausgeweitet würde. Der Begriff bestimmte Zeit - zweites Kriterium - müßte weiter gefaßt werden.⁶ Anstelle des Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnisses müßte die kausale Verknüpfung zwischen Steueraufwand und (um den Gesamtaufwand vermindertem Gesamt-)Ertrag - drittes Kriterium - treten. Eine Subsumtion des aktiven latenten Steuerpostens unter den geltenden aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ist demnach nicht möglich.⁷

Gegen diese bilanzielle Einordnung sprechen zwei weitere Argumente: Zum einen hätte die Unsicherheit, ob die negative Ergebnisdifferenz zu einer Steuerentlastung führt, nicht berücksichtigt werden können. Zum anderen stellen Rechnungsabgrenzungsposten GoB dar.⁸ Damit hätte weder die Möglichkeit offengestanden, ein Wahlrecht für die Aktivierung eines Steuerabgrenzungspostens zu normieren. Noch wäre die Normierung im Bereich der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften möglich gewesen.

Aufgrund der Ablehnung, den aktiven Steuerabgrenzungsposten bilanziell als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzuordnen, stellt sich die Frage nach der Bedeutung der Grundsätze für die Aktivierung einer Bilanzierungshilfe.

Durch die Aktivierung der Bilanzierungshilfe, d.h. der für die Ingangsetzung bzw. die Schaffung des Firmenwertes getätigten Ausgaben, sollen die Ausgaben in dem Zeitraum als Aufwand verrechnet werden, in dem die durch den Aufwand entstandenen Erträge anfallen. Denn für die Aktivierung der Bilanzierungshilfe in der Handelsbilanz wird gefordert, daß in Zukunft den Ausgaben in mindestens gleicher Höhe Erträge ge-

⁵ Zu den Kriterien eines Rechnungsabgrenzungspostens siehe § 4 B. IV. 1.

⁶ Zum Verhältnis der Begriffe bestimmte Zeit/zeitliche Begrenzung siehe § 4 B. IV 1.

⁷ So auch Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 4.

⁸ Kupsch, WpG 1980, 379, 384; Rose, StbJb 1983/84, 141, 151.

genüberstehen.⁹ Dabei muß der Zukunftsbegriff nicht näher definiert sein,¹⁰ was auch kaum möglich wäre, weil die Erträge nicht konkret zurechenbar sind.

Diese Periodisierung widerspricht dem Realisationsprinzip.¹¹ Aus diesem Prinzip als handelsrechtlichem Objektivierungsgrundsatz muß im Zweifelsfall der Verzicht auf eine betriebswirtschaftlich orientierte Periodisierung gefolgert werden.¹² Dem Objektivierungsbedürfnis wird in den Fällen der Eingangsetzung und des Firmenwertes dadurch entsprochen, daß die Bilanzierungshilfe in einem Mindestzeitraum¹³ abgeschrieben werden muß.

Der Sonderfall Bilanzierungshilfe ist zum einen mit praktischen Erwägungen zu erklären. Die in der Anlaufphase zur Erwirtschaftung künftiger Erträge notwendigen Ausgaben sollen nicht zu einem Verlustausweis in den Anfangsperioden führen.¹⁴ Zum anderen soll verhindert werden, daß die Anfangsgewinne/

⁹ ADS, § 153 Tz. 126.

¹⁰ ADS, § 153 Tz. 126.

¹¹ Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1519.

¹² Dziadkowski, BB 1980, 1519.

¹³ Siehe §§ 153 IV S. 2, 153 V S. 2 AktG 1965, §§ 269, 255 IV HGB.

¹⁴ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 104.

-verluste nach dem Gewinnbegriff der dynamischen Theorie als Maßstab für die künftige Erfolgssituation aufgefaßt werden.¹⁵

Eine weitere Information über den Bilanzierungshilfeposten, die indirekt für die handelsrechtliche Interpretation Bedeutung entfaltet, gibt die Entstehungsgeschichte: Der handelsrechtliche Posten der Bilanzierungshilfe wurde bewußt durch den Gesetzgeber - in Abgrenzung vom Vermögensgegenstand - geschaffen, damit ein handelsrechtlicher Aktivposten nicht der Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips nach dem BFH-Beschluß des Großen Senats vom 3.2.1969¹⁶ unterliegt. Aus dieser Entstehungsgeschichte folgt, daß die unter eine Bilanzierungshilfe fallenden Sachverhalte eher eine kasuistische Aufzählung bilden, als das ihnen ein geschlossenes Konzept zugrunde liegt.

Aus dieser Charakterisierung einer Bilanzierungshilfe lassen sich folgende Voraussetzungen für eine Bilanzierungshilfe ableiten, die gleichzeitig den Rahmen für die Interpretation des § 274 II HGB geben:

¹⁵ Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1338; Moxter, WiSu 1979, 432, 434. Wenn man berücksichtigt, daß ein Bilanzleser, um Informationen aus dem Jahresabschluß ziehen zu können, die Bilanzierungsregeln kennen muß, Merl, Steuerverpflichtungen, 69, so relativiert sich dieses Argument. Dem Argument der Marktpflege durch Ausschüttungen, Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1337, wird der Boden durch die Voraussetzung der Bildung einer Ausschüttungsrücklage entzogen, vgl. Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 111; Kupsch, Rechnungslegung, 55. Nach (noch) h.M. stellt die Bilanzierungshilfe ein jederzeit zur Verfügung stehendes Instrument zur Verhinderung der Überschuldung dar, Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1516; Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1337, 1343. Diese Funktion kann durch die Bilanzierungshilfe nach der Anlaufphase eines Unternehmens nicht mehr erfüllt werden, Beck'scher Bilanz-Kommentar/Sarx, Anh. 3 Tz. 310. Denn einerseits ließe im Fall einer buchmäßigen Überschuldung die Aktivierung das für den Gläubigerschutz normierte Instrument der Überschuldung mit seinen Folgen nicht zur Geltung kommen, weil damit sonst der als notwendig angesehene Schutz wieder aufgehoben würde. Andererseits reicht nach h.M. zur Überschuldung nicht alleine die (formelle) Überschuldung in der Handelsbilanz aus, sondern es muß auch noch ein negatives Ergebnis bei der Ermittlung der Ertragsaussichten in einer speziellen Überschuldungsbilanz hinzukommen, Harms/Küting, BB 1984, 648, 649.

¹⁶ BFH-Beschluß 3.2.1969, BFHE 95, 31, 36 f.

- (a) Es müssen Ausgaben im Geschäftsjahr vorliegen, die nicht zu einem Vermögensgegenstand führen, d.h. der geschaffene Wert darf nicht einzeln verkehrsfähig und/oder selbständig bewertbar sein.¹⁷
- (b) Für die Periodisierung der Ausgaben muß es einen geeigneten betriebswirtschaftlichen Maßstab geben, der zu einer nicht an den GoB orientierten Periodisierung der Ausgaben führt.¹⁸
- (c) Ein Sachverhaltsmerkmal muß vorliegen, mit dem - anstelle der Abschreibung in einem Mindestzeitraum - die Verletzung des Realisationsprinzips berücksichtigt wird.¹⁹

Bevor auf die inhaltliche Abgrenzung eingegangen wird, soll der Frage nachgegangen werden, ob sich aus der Entstehungsgeschichte besondere Informationen für die aktive Steuerabgrenzung ergeben.

II. Entstehungsgeschichte

Die Transformationsgrundlage des Art. 43 I Ziff. 11 Vierte EG-Richtlinie geht als Anhangsvorschrift nicht auf die bilanzielle Einordnung des aktiven Steuerabgrenzungspostens ein. Die Erlaubnis, einen auf der Basis der saldierten positiven und (höheren) negativen Ergebnisdifferenzen ermittelten Steuerabgrenzungsposten auszuweisen, legt die bilanzielle Einordnung als Rechnungsabgrenzungsposten nahe.²⁰ Demgegenüber wurde bereits im Vorentwurf der aktive Steuerabgrenzungsposten bilanziell der Bilanzierungshilfe zugeordnet und daran die Voraussetzung geknüpft, eine Ausschüttungssperre zu bi-

¹⁷ Coenenberg, Jahresabschluß, 62; Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 7 f.

¹⁸ ADS, § 153 Tz. 126.

¹⁹ Diesem Kriterium kommt bei der aktiven Steuerabgrenzung besondere Bedeutung zu, da die Aktivierung eines Steuerabgrenzungspostens - im Gegensatz zu der nur in Ausnahmesituationen möglichen Anwendung einer Aktivierung des Firmenwertes bzw. der Eingangsetzungskosten - in jeder Abrechnungsperiode möglich ist.

²⁰ Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 892; Harms/Küting, BB 1985, 94, 97.

lanzieren.²¹ Die Betonung des Vorsichtsprinzips führte in § 251 des Regierungsentwurfs dazu, daß ein aus negativen Ergebnisdifferenzen abzuleitender aktiver Steuerabgrenzungsposten weder hätte ausgewiesen werden dürfen noch zur Kürzung eines passiven Steuerabgrenzungspostens hätte benutzt werden dürfen.²² Im Unterausschußentwurf des § 274 II HGB wurde der Ausweis eines aktiven Steuerabgrenzungspostens als Bilanzierungshilfe i.V.m. einer Ausschüttungssperre wieder zugelassen.

In der Entstehungsgeschichte spiegeln sich die Zweifel, die an der Aktivierbarkeit der aktiven latenten Steuern bestehen, wieder. Daraus folgt, daß dem Objektivierungsaspekt besondere Bedeutung beizulegen ist.

III. Inhaltliche Abgrenzung der aktiven latenten Steuern aufgrund der Einordnung als Bilanzierungshilfe

Im folgenden soll untersucht werden, inwieweit der Bilanzposten Bilanzierungshilfe beim Vorliegen einer negativen Ergebnisdifferenz zur Steuerabgrenzung geeignet ist. Dazu wird die Vereinbarkeit der aus einer negativen Ergebnisdifferenz entstehenden Steuerfolge mit den Kriterien einer Bilanzierungshilfe geprüft. Die aktive Steuerabgrenzung kann nur in dem Umfang stattfinden, in dem die Kriterien erfüllt sind.

1. Ausgaben für einen Nicht-Vermögensgegenstand

Als erstes Kriterium ist zu prüfen, ob die Aktivierung einer Zahlung des Geschäftsjahres vorliegt, die nicht zum Ausweis eines Vermögensgegenstandes führt.²³

²¹ Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 6.

²² Bundestags-Drucksache 10/317, 84; Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 6.

²³ Crezelius, a.a.O., 26.

Die Höhe des Steuerabgrenzungspostens wird durch den Steueranteil der negativen Ergebnisdifferenz bestimmt. Wenn nicht in Höhe des zu erwartenden Steueranspruchs, sondern in Höhe des Anteils der Ergebnisdifferenz am Steuerbilanzgewinn der nach § 38 I AO entstandene Steueranspruch aktiv abgegrenzt wird, so wird eine (Steuer-)Zahlung aktiviert.

Durch die abweichende Verrechnung der Erfolgskomponenten in der Handels- und Steuerbilanz wird weder ein steuerrechtlicher Tabestand verwirklicht, mit dem ein Anspruch auf Steuererstattung entstanden wäre. Noch sind im abgelaufenen Geschäftsjahr für die Entstehung einer Forderung wesentliche wirtschaftliche Ursachen²⁴ gesetzt worden sind.²⁵ Damit scheidet die Aktivierung als sonstige, nicht synallagmatische Forderung aus.

Eine Aktivierung als sonstiger Vermögensgegenstand würde voraussetzen, daß die Kriterien selbständige Verkehrsfähigkeit und selbständige Bewertbarkeit erfüllt sind.²⁶ Berücksichtigt man die individuelle, nicht übertragbare Rechtsbeziehung zwischen dem Unternehmen und dem Fiskus nach §§ 33 ff. AO, so fehlt es an der selbständigen Verkehrsfähigkeit. Solange der Gewinn nicht in der Handelsbilanz ausgewiesen ist und damit die negative Ergebnisdifferenz besteht, fehlt die Möglichkeit, die Steuerfolge der negativen Ergebnisdifferenz als Vermögensgegenstand zu aktivieren. Das erste Kriterium ist beim Bestehen einer negativen Ergebnisdifferenz erfüllt.

²⁴ Vgl. Crezelius, a.a.o., 26.

²⁵ Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 144.

²⁶ Siehe § 2 B. III.

2. Betriebswirtschaftlicher Periodisierungsmaßstab

In der Handelsbilanz wird ohne Steuerabgrenzung als Steuer-
aufwand jeder Abrechnungsperiode der nach § 38 I AO rechtlich
entstandene Steueranspruch ausgewiesen.²⁷ Der Steueraufwand
ergibt sich aus der Höhe des Steuerbilanzgewinns, der die
Summe der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist. Da der
Gewinn das Ergebnis aller steuerrechtlichen Periodisierungs-
grundsätze darstellt, ist auch die Aufwandskomponente Steuern
an den steuerrechtlichen Periodisierungsgrundsätzen ausge-
richtet, was bei einer Übernahme des Steueraufwands laut
Steuerbilanz in die Handelsbilanz zu einer Verzerrung der
handelsrechtlichen Erfolgsermittlung führt. Daraus ergibt
sich die Frage, ob die hinter der unterschiedlichen Verrech-
nung der Erfolgskomponenten und der Aufwandskomponente
Steuern stehenden Periodisierungsvorstellungen nicht zugun-
sten einer Verbesserung der Informationsfunktion der Handels-
bilanz vereinheitlicht werden sollten. Da der Steueraufwand
eine aus der Summe der Erfolgskomponenten resultierende
Größe darstellt, liegt es nahe, ihn unter Eliminierung der
permanenten Differenzen anhand der handelsrechtlich periodi-
sierten Erfolgskomponenten zu bestimmen.²⁸

Bevor auf die Frage der Informationsverbesserung eingegangen
werden kann, sind die Folgen auf die Ausschüttungsfunktion
und - wegen der mit der aktiven Steuerabgrenzung verbundenen
Durchbrechung des Realisationsprinzips - auf den Gläubiger-
schutz zu untersuchen.

Negative Ergebnisdifferenzen können auf zwei Ursachen zurück-
geführt werden. Die erste Ursache liegt in der handelsrecht-
lichen Möglichkeit, über den steuerrechtlichen Rahmen hinaus
durch eine frühere und/oder höhere Aufwandsverrechnung im
Hinblick auf den Gläubigerschutz Vorsorge für künftig wahr-
scheinlich anfallende Ausgaben und/oder Verluste, die dieser

²⁷ Hüttemann, Verbindlichkeiten, 18.

²⁸ Siehe § 4 B. II. 4.

oder einer früheren Abrechnungsperiode zuzuordnen sind, zu treffen.²⁹ Die Bildung des aktiven latenten Steuerpostens würde bedeuten, daß das Handelsbilanzergebnis nur in Höhe des Nichtsteueranteils belastet wird. Eine daraus resultierende Steuerabgrenzung muß für die beiden denkbaren Fälle, daß die antizipierte Ausgabe bzw. der Verlust eintritt einerseits oder nicht eintritt andererseits, beurteilt werden.

Tritt die Ausgabe bzw. der Verlust in der antizipierten Höhe ein, dann wurde in der Handelsbilanz nur der Nichtsteueranteil des Zahlungsvorgangs aufwandsmäßig bereits erfaßt. Die Erfassung des Zahlungsvorgangs in der Steuerbilanz führt zur Realisation der durch die aktive Steuerabgrenzung antizipierten Steuererminderzahlung, so daß es in Höhe des Steueranteils nicht zu einer Vermögensbelastung kommt. Damit verletzt die handelsbilanzielle Nichterfassung des Steueranteils einer handelsrechtlich früheren Aufwandsverrechnung den Gläubigerschutz nicht.

Der Ausnahmefall, daß die Realisierung des antizipierten Steuerertrags nicht möglich ist, da es an einem Steuerbilanzgewinn und der Abzugsfähigkeit eines Verlustes fehlt, bedeutet: Die aktive Steuerabgrenzung stellt eine gegen den Gläubigerschutz verstoßende Vereinnahmung unrealisierter und unrealisierbarer Erträge dar. Da in Höhe der aktiven Steuerabgrenzung eine Rücklage als Ausschüttungssperre zu bilden ist, kann dieser Ertrag die Gläubiger nicht unmittelbar belasten. Denn eine Ausschüttung, die das die Gläubiger schützende Kapital mindern würde, ist nicht zulässig, solange nicht freie Rücklagen in mindestens der Höhe des aktiven Steuerabgrenzungspostens vorhanden sind. Sind die freien Rücklagen höher dotiert, so wirkt die Ausschüttungssperre nicht.³⁰ In diesem Fall aber besteht eine so hohe Kapitalbasis, daß aus Gläubigerschutzgesichtspunkten heraus die Aktivierung des Steuerabgrenzungspostens nicht abgelehnt werden muß. Bei dieser Be-

²⁹ Beispielsweise sind die Aufwandsrückstellungen nach § 249 II HGB zu nennen.

³⁰ Jonas, EG-Bilanzrichtlinie, 235.

trachtung ist zu beachten, daß durch die Normierung der Ausschüttungssperre das dem Gläubigerschutzgedanken zugrunde liegende Vorsichtsprinzip nicht unberücksichtigt bleiben darf.³¹ Da aber die Ausschüttungssperre und die Objektivierungsbedingung - das dritte Kriterium für die Aktivierung einer Bilanzierungshilfe - dem Vorsichtsprinzip Rechnung trägt, erscheint die Ablehnung der aktiven Steuerabgrenzung aufgrund dieser Ausnahmesituation nicht gerechtfertigt.

Für die Gesellschafter ändert sich durch die Bilanzierung der Steuerabgrenzung das Ausschüttungspotential weder für den Fall, daß die Ausschüttungssperre wirkt, noch für den Fall, daß die freien Rücklagen höher dotiert sind. Denn durch die Aktivierung wird zwar ein höherer ausschüttbarer Gewinn ausgewiesen, die höhere Ausschüttung können die Gesellschafter aber nur - unabhängig von der Aktivierung - durch die Ausschüttung freier Rücklagen erzielen.³²

Tritt die antizipierte Ausgabe bzw. der Verlust nicht ein, so sind im Zeitpunkt des Erkennens die Aufwandsverrechnung und die aktive Steuerabgrenzung erfolgswirksam rückgängig zu machen. Im Ergebnis lag im Hinblick auf den Gläubigerschutz eine Aufwandsverrechnung in Höhe des Nichtsteueranteils vor, die nach dem neuen Kenntnisstand nicht erforderlich gewesen ist. Die Situation der Gesellschafter hat sich durch die Aktivierung des Steuerabgrenzungspostens i.V.m. der Ausschüttungssperre nicht geändert.

Die zweite Ursache für eine negative Ergebnisdifferenz liegt darin, daß ein bereits stattgefundener Zahlungsvorgang aufwandsmäßig in der Handelsbilanz anders als in der Steuerbi-

³¹ Jonas, a.a.o., 235; Schedlbauer, DB 1985, 2469, 2471.

³² Jonas, a.a.o., 235. Dem Argument von Siegel, daß der Gläubigerschutz wegen der bequemerer Ausschüttungsmöglichkeit nicht gewährleistet ist, Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 146, kann nicht zugestimmt werden, da es alleine auf die Möglichkeit ankommt, ob oder ob nicht ausgeschüttet werden kann, nicht auf den Schwierigkeitsgrad der Ausschüttung.

lanz erfaßt wird. Grundlage dafür können spezielle Regelungen im EStG oder die BFH-Rechtsprechung sein.³³

Die Beurteilung der aktiven Steuerabgrenzung durch die Aufwandsverrechnung der Zahlungsvorgänge in bezug auf den Gläubiger- und Gesellschafterschutz entspricht den Überlegungen, die für die Antizipation später erwarteter Ausgaben und/oder Verluste angestellt wurden.

Da im Ergebnis der Gläubigerschutz durch die Erfassung eines noch nicht realisierten Gewinns nicht verletzt ist und die Stellung der Gesellschafter sich nicht verändert hat, kann für die Beurteilung der aktiven Steuerabgrenzung alleine die Informationsfunktion als ausschlaggebend angesehen werden. Die aktive Steuerabgrenzung führt dazu, daß der Steueraufwand an den handelsrechtlich bilanzierten Erfolgskomponenten und damit an den handelsrechtlichen Periodisierungsgrundsätzen orientiert ausgewiesen wird: Für den Fall, daß die frühere Aufwandsverrechnung in der Handelsbilanz in einer späteren Periode zu einer steuerlich wirksamen Betriebsausgabe wird, werden in der Handelsbilanz die aus einem Geschäftsvorfall resultierenden gegenläufigen Erfolgskomponenten - der Aufwand und die daraus resultierende ertragsteuermindernde Wirkung - in der gleichen Periode erfaßt. Für den Fall, daß der antizipierte Aufwand nicht zu einer Auszahlung führt, hat die aktive Steuerabgrenzung bewirkt, daß die nicht erforderliche Aufwandsverrechnung nur in Höhe des Nichtsteueranteils das Handelsbilanzergebnis belastet hat. In beiden Fällen führt die aktive Steuerabgrenzung zu einer Verstetigung des Handelsbilanzergebnisses im Zeitablauf. Da die Stetigkeit des Ergebnisausweises identisch mit der Zielfunktion der dynamischen Bilanztheorie ist, spiegelt das durch die aktive Steuerabgrenzung korrigierte Handelsbilanzergebnis aus dyna-

³³ Bei diesen negativen Ergebnisdifferenzen handelt es sich um das Spiegelbild der positiven nicht rückstellungsrelevanten Ergebnisdifferenzen, siehe § 4 B. IV. 2. c) bb).

mischer Sicht die Unternehmensentwicklung besser wieder.³⁴ Da - wie oben geprüft wurde - die Zielfunktion der statischen Bilanztheorie bezüglich ihrer Schuldendeckungsfunktion nicht negativ beeinflusst wird, bietet sich das Handelsbilanzergebnis als Periodisierungsmaßstab des Steueraufwands an.

3. Objektivierungsaspekte

Zu klären bleibt die Bedeutung des dritten Kriteriums - Objektivierung -, durch das dem Verstoß gegen das Gewinnrealisations- und das Vorsichtsprinzip Rechnung getragen werden soll. Drei Aspekte sollten bei der aktiven Steuerabgrenzung erfüllt sein.

a) Gegenwartsbezug

Der erste Aspekt steht in Zusammenhang mit dem ersten Kriterium und soll dessen Bedeutung für die aktive Steuerabgrenzung herausstellen: Soll die steuerliche Wirkung der handelsrechtlich früheren Aufwandsverrechnung abgegrenzt werden, so müßte die in der Periode der Ergebnisdifferenzauflösung aus der steuerrechtlichen Verrechnung der Betriebsausgabe entstehende Steuerminderzahlung aktiviert werden. Der in diesem Zukunftsbezug enthaltene Unsicherheitsfaktor, kann durch eine gegenwartsbezogene Betrachtung umgangen werden. Denn eine Bewertung wird überflüssig, wenn die Höhe des Abgrenzungsbetrags durch die aktuelle Steuerzahlung bestimmt wird.

³⁴

Die einseitig erfolgende Antizipation der Steuererträge erscheint unbefriedigend im Hinblick auf die dynamische Argumentation. Zur Relevanz des Pendants siehe § 4 C. III. 3. b).

b) Saldierung

Der zweite Aspekt ergibt sich aus der Rechtsfolge des § 274 II HGB: Ein Abgrenzungsposten ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung zu aktivieren. Entsprechend dem zweiten Auflösungsgrund ist der Abgrenzungsposten aber aufzulösen, wenn mit einer Steuerentlastung nicht mehr gerechnet werden kann.³⁵

Ausgangspunkt der Überlegung ist, daß positive Ergebnisdifferenzen, die zu einer unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Periodisierung von Zahlungsvorgängen führen, nicht der passiven Steuerabgrenzung unterliegen. Durch die Nichtpassivierung der aus nicht rückstellungsrelevanten positiven Ergebnisdifferenzen entstehenden Steuerbelastung wird die Realisierbarkeit der aus negativen Ergebnisdifferenzen abgeleiteten Steuerentlastung in Frage gestellt.

Aus positiven und negativen Ergebnisdifferenzen, die zu unterschiedlicher handels- und steuerrechtlicher Periodisierung von Zahlungsvorgängen führen, entstehen Steuerabgrenzungsbeträge gleichen materiellen Inhalts. Von gleichem materiellen Inhalt muß auf eine gleiche bilanzielle Behandlung geschlossen werden, soweit dem nicht die asymmetrische Ausgestaltung der Ertrags- und Aufwandsvereinnahmung entgegensteht. Der fehlenden Möglichkeit, die nicht zu einer Schuld führende Steuerbelastung zu passivieren, steht die Möglichkeit, den nicht zu einem Vermögensgegenstand führenden aktiven Steuerabgrenzungsposten zu kürzen, gegenüber. D.h. vor der Ermittlung des aktiven Steuerabgrenzungspostens muß eine Saldierung stattfinden. Setzt man die Korrektur des Handelsbilanzergebnisses durch die nach § 274 I HGB zu erfassende Rückstellung voraus, eröffnet die Saldierung die Möglichkeit der Gesamtdifferenzbetrachtung.

35

Den Auflösungsgründen dieser Bilanzierungshilfe kommt besondere Bedeutung zu, da die Auflösung nicht - wie bei den beiden anderen Bilanzierungshilfen - innerhalb eines Höchstzeitraums ohne materiellen Hintergrund zwingend erfolgen muß.

Für den Fall, daß die positiven nicht rückstellungsrelevanten Ergebnisdifferenzen höher sind als die negativen Ergebnisdifferenzen, darf kein zu den Steuerrückstellungen konkurrierender passiver Steuerabgrenzungsposten ausgewiesen werden. Das geht nicht nur aus dem Inhalt einer Bilanzierungshilfe, sondern auch aus dem Ziel der aktiven Steuerabgrenzung, die Passivierung von Aufwandsrückstellungen zu unterstützen,³⁶ hervor.

c) Realisierungsvoraussetzung

Für den Fall, daß die positiven nicht rückstellungsrelevanten Ergebnisdifferenzen geringer sind als die negativen Ergebnisdifferenzen, muß im Rahmen einer Wahrscheinlichkeitsanalyse geprüft werden, ob die Realisierung der antizipierten Steuerminderzahlung wahrscheinlich ist. Von der Realisierung kann ausgegangen werden, wenn entweder im Zeitpunkt der Differenzauflösung ein Steuerbilanzgewinn vorliegt oder der Steuerbilanzverlust abzugsfähig ist.

Da bei der Gesamtdifferenzbetrachtung der Bestand der einzelnen Ergebnisdifferenzen nicht verfolgt wird, kann für die Ergebnisdifferenzauflösung ein Zeitpunkt nicht angegeben werden. Insofern muß die wirtschaftliche Lage der nächsten Jahre analysiert werden. Mit der Erfüllung der Realisierungsvoraussetzung kann der aktive Steuerabgrenzungsposten ausgewiesen werden.

Die Prüfung, inwieweit die für eine Bilanzierungshilfe abgeleiteten Kriterien von der aktiven Steuerabgrenzung erfüllt sind, haben ergeben, daß ein aktiver latenter Steuerposten innerhalb des Bilanzierungshilfe-Rahmens möglich ist. Darum entsteht an dieser Stelle die Frage, ob die bilanzielle Einordnung als Bilanzierungshilfe einen Rechtsgrundverweis oder einen Rechtsfolgenverweis darstellt, nicht. Die Einordnung

hilft bei der Konkretisierung der Voraussetzungen des aktiven latenten Steuerpostens. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:

- (a) Die aktive Steuerabgrenzung muß auf der Basis einer negativen Ergebnisdifferenz ermittelt werden, die um die nicht rückstellungsrelevante positive Ergebnisdifferenz gekürzt wurde.³⁷ Das Ergebnis muß eine negative Ergebnisdifferenz bilden - ansonsten ist eine aktive Steuerabgrenzung nicht möglich.
- (b) Der aktiven Steuerabgrenzung liegt eine gegenwartsbezogene Betrachtung zugrunde.
- (c) Die wirtschaftliche Lage in den nächsten Jahren, in denen sich die Ergebnisdifferenzen auflösen werden, muß eine tatsächliche Realisierung der Steuer minderzahlung sehr wahrscheinlich machen.

³⁷ Wird im folgenden die Bilanzierungsfähigkeit eines aktiven Steuerabgrenzungspostens geprüft, so wird nur auf die negativen Ergebnisdifferenzen abgestellt. Sind neben den negativen auch nicht rückstellungsrelevante positive Ergebnisdifferenzen vorhanden, so wird automatisch von den saldierten Ergebnisdifferenzen ausgegangen.

D. Der voraussichtliche Ausgleich

I. Gewinnsituation in der Abrechnungsperiode

Die Steuerabgrenzung liegt die Idee zugrunde, einen handelsbilanziell periodisierten Steueraufwand auszuweisen. Aus der Forderung nach einem Steueraufwandsausweis, der nicht nach steuerrechtlichen, sondern nach handelsrechtlichen Grundsätzen periodisiert werden soll, ist zu schließen, daß in der Totalperiode der handelsrechtlich ausgewiesene Steueraufwand mit den gezahlten Steuern identisch sein soll.¹

Diese Identität kann nur vorliegen, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind: Zum einen muß im Zeitpunkt der Entstehung der Ergebnisdifferenz bekannt sein, daß sich die Ergebnisdifferenz im Zeitablauf auflöst. Zum anderen muß davon ausgegangen werden, daß die Auflösung der Ergebnisdifferenz auch zu der antizipierten Steuerfolge führt.

Die erste Voraussetzung läßt sich im Gesetzestext nur über die Verknüpfung der beiden für die Steuerabgrenzung maßgeblichen Ebenen ableiten: Die Ursache der Steuerabgrenzung liegt auf der Ergebnisdifferenzebene, die Abgrenzung selbst erfolgt auf der Steueraufwandsebene. In § 274 I bzw. § 274 II HGB wird nur der Ausgleich auf der Steueraufwandsebene gefordert. Dabei ist aber die Auflösung von als zeitlich begrenzt eingestuften Ergebnisdifferenzen nicht zwingend, wenn die Bildung und Auflösung der Ergebnisdifferenz auf einer Vielzahl verschiedener Geschäftsvorfälle beruht.² Die Nichtproblematisierung der Auflösung der Ergebnisdifferenz muß dahingehend interpretiert werden, daß im Gesetz selbstverständlich von

¹ Die Identität könnte durch eine an permanenten Differenzen orientierte fiktive Steueraufwands- und ertragsverrechnung erreicht werden, Hennig, Latente Steuern, 64 ff. Dem widerspricht aber der Vollständigkeitsgrundsatz in dem Sinne, daß eine willkürliche Aufblähung der Gewinn- und Verlustrechnung verhindert werden soll. Siehe auch § 2 B.

² Beispielsweise genannt werden kann eine Ergebnisdifferenz aufgrund eines Verlustes, Hennig, a.a.O., 187.

der Auflösung der als zeitlich begrenzt eingestuften Ergebnisdifferenzen ausgegangen wird. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Ergebnisdifferenz auf einem Geschäftsvorfall beruht.³ Damit kommen für die Steuerabgrenzung nach § 274 HGB nur die aus einem Geschäftsvorfall resultierenden Ergebnisdifferenzen in Frage.

Mit dem Begriff der zeitlich nur begrenzt bestehenden Ergebnisdifferenz stellt sich die Frage nach dem zeitlichen Rahmen. Dieser könnte in der Totalperiode gesehen werden. Gegen diese weite Auslegung sprechen zwei Gründe:

Aus der Forderung nach einem identischen Begriffsinhalt von Betriebsausgabe und Aufwand bzw. Betriebseinnahme und Ertrag als Voraussetzung für das Vorliegen einer zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenz ergibt sich, daß der Zeitpunkt der Unternehmensliquidation einen für die Auflösung der Ergebnisdifferenz möglichen Zeitpunkt darstellt. In diesem Fall würden sehr langfristig bestehende Steuerabgrenzungsposten als "Betonklötze"⁴ in der Handelsbilanz erscheinen, die durch die Ausklammerung einer Steuerabgrenzung für permanente Ergebnisdifferenzen abgelehnt wurden.

Diese Kritik kann dadurch behoben werden, daß die Totalperiode dem going-concern-Prinzip⁵ entsprechend als Zeitraum, der eine logische Sekunde vor dem Zeitpunkt der Unternehmensliquidation endet, definiert wird. Dann stellt sich aber die Frage, ob die für die Steuerabgrenzung entscheidende Zukunftsprognose für diesen Zeitraum möglich wäre oder ob nicht vielmehr eine zusätzliche Bedingung erforderlich ist, um von einer zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenz für die Steuerabgrenzung nach § 274 HGB sprechen zu können.

³ Hennig, a.a.O., 187.

⁴ Dieser Begriff soll die Ähnlichkeit mit dem Sachverhalt eines nach altem Recht steuerlich nicht abschreibungsfähigen Firmenwertes herausstellen.

⁵ Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 14; Siemens, Skript zum Vortrag: Bilanzierung latenter Steuern nach neuem Recht am 10.2.1987 J. W. v. Goethe-Universität, Frankfurt, 10.

Diese Bedingung leitet sich aus der Überlegung ab, daß mit zunehmender zeitlicher Entfernung des Zeitpunktes der Auflösung der Ergebnisdifferenz vom Zeitpunkt der Bildung der Ergebnisdifferenz einerseits die Abschätzung der entscheidenden Daten immer unsicherer wird. Ab einer bestimmten zeitlichen Entfernung muß dies dazu führen, daß aufgrund der allgemeinen Zukunftsunsicherheit nicht mehr mit einem vernünftigen Maß an Sicherheit von einem voraussichtlichen Steueraufwandsausgleich gesprochen werden kann.⁶ Andererseits steigt mit zunehmender zeitlicher Entfernung die Gefahr, daß ein außergewöhnliches Ereignis - beispielsweise eine Unternehmensrechtsformänderung⁷ oder Änderungen in den Steuervorschriften⁸ - die Realisierung der antizipierten Steuerfolge verhindert. Aus dieser Überlegung folgt, daß eine abstrakte, zeitlich noch völlig unbestimmte Möglichkeit der Differenzauflösung nicht genügt.⁹ Die Auflösung muß am Bilanzstichtag bzw. unter Berücksichtigung der Werterhellungstheorie am Bilanzaufstellungsstichtag "absehbar"¹⁰ sein.¹¹

Diese Bedingung bedeutet, daß der Eintritt eines maßgeblichen Ereignisses,¹² eine beabsichtige Handlung¹³ oder eine Gesetzes-

⁶ Harms/Kötting, BB 1982, 837, 843.

⁷ Financial Accounting Standards Board, Accounting for Income Tax, 1986 Tz. 19 f.

⁸ Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 14.

⁹ Ohne Begründung wird diese Aussage vom Bund für Fachanwälte vertreten, Bund für Fachanwälte für Steuerrecht, Bericht über die Bilanzrichtlinien-Gesetz-Tagung in Berlin, 1986/87, 35.

¹⁰ Nicht gemeint ist hierbei das im IASC Nr. 12 genannte Teilkonzept. Danach kann unter besonderen, nicht näher erläuterten Umständen, eine Steuerabgrenzung nur für die sich innerhalb von den nächsten drei Jahren auflösenden Differenzen durchgeführt werden, IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 670. Dieses, unter dem Aspekt der Zukunftsunsicherheit zu begrüßende Konzept wird aber dem Ziel, durch die Vorwegnahme von Steuerfolgen einen an handelsbilanziellen Grundsätzen orientierten Steueraufwand auszuweisen, nicht gerecht. Die gleiche Kritik gilt für die mit dem Vorsichtsprinzip begründete Forderung von Glade nach einer Höchstumkehrdauer von 10 Jahren, Glade, Rechnungslegung, § 274 Tz. 43 f.

¹¹ IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 410, 411.

¹² Beispielsweise die Anschaffung eines Ersatzwirtschaftsgutes.

¹³ Beispielsweise der Verkauf eines nicht abnutzbaren Vermögensgegenstands des nicht abnutzbaren Anlagevermögens.

norm¹⁴ eine Zeitpunktsangabe möglich machen, bis zu der sich die Ergebnisdifferenz aufgelöst haben wird. Damit muß eine Vorstellung über den Höchstzeitraum, in dem die Ergebnisdifferenz bestehen wird, vorhanden sein.^{15,16}

Erfüllt die Ergebnisdifferenz die Bedingung des zeitlichen Rahmens, so muß für den voraussichtlichen Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Auflösung der Ergebnisdifferenz eine Zukunftsprognose im Hinblick darauf durchgeführt werden, ob mit der Realisation der antizipierten Steuerzahlung bzw. Steuer-minderzahlung gerechnet werden kann.¹⁷ Es wird von einer Gewinnsituation im Zeitpunkt der Entstehung der Ergebnisdifferenz ausgegangen. Als Zukunftsprognose bietet sich die Suche nach am Bilanzaufstellungsstichtag¹⁸ bekannten Anhaltspunkten über Sachverhalte, die die Realisierung der antizipierten Steuerfolge verhindern würden, an. Diese Sachverhalte können sein:

14 Beispielsweise wenn das Bestehen einer steuerfreien Rücklage auf einen Höchstzeitraum begrenzt ist.

15 Diese Definition ist auch für die Differenzen, die nach der Gesamtdifferenzbetrachtung abgegrenzt werden, maßgeblich. Denn die permanenten Differenzen sind vor der Gesamtdifferenzbetrachtung zu eliminieren.

16 Zum Verhältnis bestimmte Zeit/zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz siehe § 4 B. IV. 1.

17 Bordewin, DStZ 1986, 79, 90; GEFIV, DB 1984, 625, 627; Ziegler DB 1980, 2401, 2404.

18 Bei der Informationsbasis muß die Werterhellungstheorie berücksichtigt werden, Barth, Jahresbilanz, 28.

- (a) Die Steuervorschriften ändern sich bezüglich der steuerbaren und steuerpflichtigen Betriebseinnahmen bzw. der abzugsfähigen Betriebsausgaben und/oder es werden wirtschafts- und konjunkturpolitische Steuervergünstigungen¹⁹ gestrichen.²⁰
- (b) Es ändert sich die Rechtsform des Unternehmens. Mit ihr kann eine Veränderung der steuerrechtlichen Erfolgskomponenten verbunden sein.^{21,22}
- (c) Die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens läßt vermuten, daß zum Zeitpunkt der Differenzauflösung Steuerbilanzverluste ausgewiesen werden, die das Entstehen einer Steuerbe-/entlastung ausschließen.²³

Während die beiden ersten Gründe außerordentlichen Charakter haben und nur beim Vorliegen konkreter Anhaltspunkte Berücksichtigung finden können,²⁴ ist in jedem Fall eine Schätzung der Höhe des Steuerbilanzgewinns erforderlich.

¹⁹ I.d.R. wird die Streichung einer Subventionsvorschrift keinen Einfluß auf die Steuerbelastung haben, da aus Gründen der Rechtssicherheit Übergangsvorschriften für Steuerpflichtige, die auf diese steuerliche Regelung vertraut haben, notwendig sind, vgl. Tipke, Steuerrecht, 44, 530 ff. Fehlt es an einer Übergangsvorschrift, so führt der Wegfall der Steuervergünstigung zu einer früheren Steuerbelastung, so daß die Vorsorgefunktion der Rückstellung und damit das Ziel der Steuerabgrenzung nicht tangiert wird.

²⁰ Das Kriterium der Steuersatzänderung hat im Rahmen der Bilanzierung dem Grunde nach keine Bedeutung, sondern wird im Rahmen der Bewertung berücksichtigt, siehe § 6 B.

²¹ Financial Accounting Standards Board, Accounting for Income Tax, 1986 Tz. 19 f.

²² Damit verknüpft ist die Frage, inwieweit latente Steuern bei einem geplanten Rechtsformwechsel hin zu einer Nicht-Kapitalgesellschaft noch ausgewiesen werden können bzw. müssen. Die Beantwortung dieser Frage setzt die Kenntnis über den Umfang der Steuerabgrenzung für Nicht-Kapitalgesellschaften voraus. Das Problem klärt sich deshalb im Gliederungspunkt "Latente Steuern für Nicht-Kapitalgesellschaften", siehe § 10.

²³ Klemm, WPg 1984, 267, 269; Schneeloch, WPg 1986, 517, 525. Von dem Fall der Verlustsituation im Jahr der Ergebnisauflösung zu trennen ist der Fall des erwirtschafteten Verlustes im Jahr der Differenzentstehung, siehe § 4 D. II. 2. und 3.

²⁴ Diese Forderung resultiert aus der - zur Erfüllung der Jahresabschlußzwecke notwendigen - Forderung nach einem objektivierbaren Rahmen, Moxter, Bundesfinanzhof, 121 f., siehe § 4 C. III. 3.

Dieser wird nicht nur durch die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens beeinflusst, sondern auch durch Buchgewinne,²⁵ die sich durch die Bildung und Auflösung wirtschaftspolitisch bedingter Verschiebungen im Gewinnausweis der Steuerbilanz ergeben: Erzwingt die umgekehrte Maßgeblichkeit nicht einen entsprechenden Ausweis in der Handelsbilanz, so begründet dieser Sachverhalt die Bilanzierung eines passiven Steuerabgrenzungspostens, der dann als Indiz für das Entstehen späterer Buchgewinne in der Steuerbilanz angesehen werden kann.²⁶ Damit wird durch einen bereits vorhandenen passiven latenten Steuerposten die Steuerabgrenzung für neu entstehende Ergebnisdifferenzen gefördert.²⁷

Es könnte der Schluß gezogen werden, daß beim Bestehen eines aktiven latenten Steuerpostens das Gegenteil anzunehmen ist. Das ist richtig, soweit es das Entstehen von Buchverlusten betrifft, die den Gewinnausweis in der Steuerbilanz mindern. Andererseits müssen aber die Realisierungsanforderungen für die Bilanzierung eines passiven im Verhältnis zu einem aktiven latenten Steuerposten mit in die Überlegung einbezogen werden.

Die Anforderung für die Realisierung passiver latenter Steuern ist aus der zweiten Voraussetzung für die Bilanzierung einer Rückstellung abzuleiten. Die Wahrscheinlichkeit, daß es zu einer Steuerzahlung kommt, muß über 50 % liegen. Die Anforderung für die Realisierung aktiver latenter Steuern ist nicht unmittelbar erkennbar, sondern muß durch die Auflösungsbedingung i.V.m. den aus dem Jahresabschlußzweck abgeleiteten Rechnungslegungsgrundsätzen festgelegt werden.

Die Ausschüttungsfunktion des Jahresabschlusses führte im Hinblick auf den Gläubigerschutz zu Normen, nach denen Auf-

25 Vgl. Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 609; Eifler, Rückstellungen, 142.

26 IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 670.

27 Hille, Latente Steuern, 82.

wands- und Ertragskomponenten asymmetrisch erfaßt werden.²⁸ Für die Erfassung der Aufwandskomponenten maßgeblich ist zum einen das in § 252 I Nr. 4 HGB festgeschriebene Vorsichtsprinzip. Zum anderen geht dies aus einzelnen anderen gesetzlichen Regelungen hervor - beispielsweise dem Niederstwertprinzip nach § 253 II S. 3 i.V.m. § 279 I S. 2 HGB und dem Umfang der Rückstellungen nach § 249 HGB -, aus denen die Geltung des Imparitätsprinzips abzuleiten ist. Nach ihm sind künftige, bereits wirtschaftlich im Entstehen begriffene negative Erfolgsbeiträge - hierzu zählen auch die passiven Steuerabgrenzungsbeträge - vorwegzunehmen.²⁹ Demgegenüber wird für die Erfassung der Erfolgskomponenten durch § 252 I Nr. 4 HGB und einzelne andere Gesetzesvorschriften - beispielsweise das Anschaffungswertprinzip nach § 253 I S. 1 HGB - das Realisationsprinzip normiert, nach dem Erträge erst nach ihrer Bestätigung am Markt ausgewiesen werden dürfen.³⁰

Das Realisationsprinzip müßte den Maßstab für die Erfassung der aktiven Steuerabgrenzungsbeträge geben und würde die Aktivierung verhindern. Es wird aber durch die Möglichkeit der Aktivierung einer Bilanzierungshilfe verdrängt, der eine betriebswirtschaftlich orientierte Periodisierung zugrundeliegt. Dennoch entfaltet das Verhältnis Realisationsprinzip/Imparitätsprinzip tendenzielle Aussagekraft. Daraus muß geschlossen werden, daß bei der Aktivierung eines latenten Steuerpostens die Anforderung an die Realisierung der

²⁸ Döllerer, StbJb 1977/78, 129, 130.

²⁹ Döllerer, a.a.o., 131.

³⁰ Coenenberg, Jahresabschluß, 46; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 189 f.

vorweggenommenen Steuereinnahmen über der Anforderung an die Realisierung der vorweggenommenen Steuerzahlungen liegt.³¹

Die theoretisch höchste Anforderung läge darin, daß bis zum Bilanzstichtag schon steuerpflichtige Erträge entstanden sein müssen. Diese müßten entweder bereits zu Steuerzahlungen geführt haben, welche im Rahmen eines Verlustrücktrags gegen die aktiven latenten Steuern verrechnet werden könnten. Oder sie müßten durch die Erfassung und Fortschreibung positiver Ergebnisdifferenzen entstehen und damit die Realisierung der antizipierten Steuereinnahmen sichern.³²

Dieser Anspruch wird im neuen US-Konzept für die Bilanzierung aktiver latenter Steuern gefordert. An sie knüpft sich die bilanzielle Einordnung der aktiven latenten Steuern zu den Forderungen.³³ Dadurch, daß die Anforderung sich nicht auf zukünftige, sondern bereits erfolgte Ereignisse bezieht,³⁴ liegt ein Konzept ohne Zukunftsunsicherheit vor.

Der Wortlaut des § 274 HGB fordert nur einen voraussichtlichen Ausgleich. Damit wird ausgedrückt, daß eine Zukunftsprognose für die Bilanzierung der aktiven latenten Steuern notwendig ist. Die Anforderungen des deutschen Konzepts sind geringer als die des US-Konzeptes. Als Ergebnis ist festzuhalten, daß die Anforderungen für die Bilanzierung aktiver latenter Steuern unter den Anforderungen des US-Konzeptes - dieses entspricht einer Wahrscheinlichkeit von unter

³¹ Von der Forderung nach unterschiedlichen Anforderungen muß auch auf eine unterschiedliche Ausgestaltung des Rahmens der zeitlichen Begrenzung in Zweifelsfällen geschlossen werden. Während im Zweifel bei einer passiven Steuerabgrenzung von einer steuerabgrenzungsrelevanten Ergebnisdifferenz auszugehen ist, sollte bei einer aktiven Steuerabgrenzung zwar bei den positiven Ergebnisdifferenzen noch, bei den negativen Ergebnisdifferenzen aber nicht mehr von einer steuerabgrenzungsrelevanten Ergebnisdifferenz ausgegangen werden. Diese Ansicht wird tendenziell auch vom Bund für Fachanwälte vertreten, vgl. Bund für Fachanwälte für Steuerrecht, Bericht über die Bilanzrichtlinien-Gesetz-Tagung in Berlin, 1986/87, 35.

³² Große-Brauckmann, BFuP 1987, 54, 60, 64.

³³ Große-Brauckmann, a.a.o., 59.

³⁴ Große-Brauckmann, a.a.o., 64. Die Wahrscheinlichkeit der Realisierung der antizipierten Steuereinnahme liegt etwas unter 100 %; zwar besteht bezüglich der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit der Auflösungsdifferenz keine Unsicherheit, doch ein für die Steuerentlastung ebenfalls entscheidender Sachverhalt der Steuersatzänderung und/oder der Rechtsformänderung kann nicht ausgeschlossen werden.

100 % - und über den Anforderungen für die Realisierung der vorweggenommenen Steuerzahlungen bei der Passivierung latenter Steuern - dieses entspricht einer Wahrscheinlichkeit von über 50 % - liegen muß.

Aus dieser Anforderung an einen Gewinnausweis in der Steuerbilanz läßt sich für die Bilanzierung aktiver latenter Steuern ableiten, daß auch der Ausweis eines aktiven Steuerabgrenzungspostens in den Vorperioden im Hinblick auf die Wahrscheinlichkeit, daß die antizipierte Steuerfolge realisiert wird, der Bilanzierung eines Steuerabgrenzungspostens in dieser Abrechnungsperiode förderlich ist.

Neben dieser für die Beurteilung der Entwicklung des Steuerbilanzgewinns notwendigen Analyse der Buchgewinne ist eine fundierte Prognose über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage notwendig.³⁵ Geeignet erscheint - neben einer Bilanzanalyse, mit der aus Vergangenheitsdaten Aussagen für die Zukunft abgeleitet werden sollen³⁶ - eine an den Grundsätzen der Unternehmensbewertung orientierte und damit auf Investitions-, Absatz- und Liquiditätspläne zurückgreifende Prognose.

Es stellt sich die Frage, ob alle Unternehmen unabhängig von ihrem heutigen Gewinnausweis in der Steuerbilanz mit der gleichen Genauigkeit ihre zukünftige Gewinnentwicklung überprüfen müssen. Dies ist zu bejahen, wenn man die sich sehr schnell verändernden Marktdaten und die damit verbundene Möglichkeit einer schnellen Änderung der augenblicklichen Gewinnsituation berücksichtigt. Da aber exogene Einflüsse bei einer Prognose kaum berücksichtigungsfähig sind und i.d.R. die Gefahr der Verlusterwirtschaftung bei bereits ertragschwachen Unternehmen größer als bei ertragsstarken Unternehmen ist, erscheint eine von der augenblicklichen Gewinnsitua-

35 Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 44, 53.

36 Vgl. Coenenberg, Jahresabschluß, 69 ff.

tion abhängige Genauigkeit der Gewinnentwicklungsprognose zulässig.

Wird aufgrund der Prognose für das Jahr der Auflösung der Ergebnisdifferenz ein Verlust angenommen, so kann die Prüfung bezüglich der Realisierung einer Steuerbe- bzw. -entlastung nicht an diesem Punkt mit der Folge einer Nichtbilanzierung der latenten Steuern beendet werden. § 10d EStG läßt einen Verlustrücktrag in Höhe des Gewinns der letzten beiden Jahre und einen Verlustvortrag innerhalb der nächsten fünf Jahre zu. Ein Gewerbeertragsteuerverlust ist in den folgenden fünf Jahren nach § 10a GewStG abzugsfähig. D. h. im Verlustfall muß die Möglichkeit, einen Verlustabzug durchzuführen, geprüft werden.³⁷ Denn wenn der Verlust und - geht es um die Auflösung eines passiven latenten Steuerpostens - zusätzlich auch noch der ohne den Buchgewinn höhere Verlust abzugsfähig sind, dann liegt eine Steuerbelastung/-entlastung vor: Bei einem Verlustrücktrag führt ein aktiver/passiver Steuerabgrenzungsposten zu einer Steuermindereinnahme/-mehreinnahme, bei einem Verlustvortrag zu einer höheren/geringeren Steuerzahlung.³⁸

Nur für den Fall, daß für einen Verlust aufgrund von intersubjektiv nachprüfbaren Anhaltspunkten³⁹ keine Möglichkeit besteht, diesen steuerlich geltend zu machen, sollte auf die

³⁷ Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 44; Merl, Steuerverpflichtungen, 241.

³⁸ IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 671.

³⁹ Vgl. Heydkamp, DB 1986, 1345, 1346.

Bilanzierung des passiven latenten Steuerpostens⁴⁰ und muß auf die Bilanzierung des aktiven latenten Steuerpostens⁴¹ verzichtet werden.⁴²

Eine zusätzliche Einschränkung für den Ausweis der latenten Steuern könnte sich aus folgender Begründung ergeben: Ist vorauszusehen, daß die Höhe des Steuerabgrenzungspostens monoton steigt, kommt es nie zu einem Nettoauflösungseffekt, der zu einer nach § 274 I HGB geforderten tatsächlichen Steuerbelastung führen wird.⁴³ Dieser Effekt wäre beispielsweise denkbar bei einer steigenden Preissteigerungsrücklage, die bei gleichbleibend hoher Inflationsrate in einem expandierenden Unternehmen mit steigendem Vorratsvermögen entstehen kann.

Dieser Ansicht ist nicht zuzustimmen, denn erstens hängt die durch die Steuerabgrenzung induzierte tatsächliche Nichtbelastung von zukünftigen Ereignissen ab, in diesem Beispiel von der tatsächlichen Möglichkeit, in zunehmendem Maße steuerfreie Rücklagen bilden zu können.⁴⁴ Die Einbeziehung zukünftiger Ereignisse würde eine zusätzliche Zukunftsunsicherheit bedeuten. Zweitens steht der Zunahme des passiven Steuerabgrenzungspostens eine tatsächliche Steuerbelastung bei der

⁴⁰ Klemm, WPg 1984, 267, 269; Langer, WPg 1983, 393, 396. A.A. ist Siegel, der aufgrund des Vorsichtsprinzips eine von der zukünftigen Erfolgslage unabhängige Bilanzierung der passiven latenten Steuern fordert, Siegel, BB 1985, 495, 502. Da aber im Fall der Steueraufwandserfassung die spätere Erfolgssituation für die rechtliche Entstehung der Verbindlichkeit ein notwendiges Tatbestandsmerkmal darstellt, würde der Rückstellungsbegriff ohne Berücksichtigung der Erfolgslage unzulässigerweise ausgedehnt. Die von der Prognose der Erfolgslage abhängige Bilanzierung ist nicht ungewöhnlich: Z.B. hat sie auch Bedeutung bei der Festlegung des Abschreibungsplans, Hennig, Latente Steuern, 246. Zu berücksichtigen ist aber, daß nach den Rückstellungsgrundsätzen die nachträgliche Bildung eines Steuerabgrenzungspostens zu dem Zeitpunkt erforderlich wird, in dem die Differenz noch (teilweise) besteht und die Steuerzahlung wieder mit über 50 %-iger Wahrscheinlichkeit fällig werden wird, Langer, WPg 1983, 393, 397.

⁴¹ IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 671.

⁴² Hartung, BB 1985, 635; Heydkamp, DB 1986, 1345, 1346; Langer, WPg 1983, 393, 396; Schneeloch, WPg 1986, 517, 525.

⁴³ Financial Accounting Standards Board, Accounting for Income Tax, 1986 Tz. 89.

⁴⁴ Financial Accounting Standards Board, a.a.o., Tz. 90.

Auflösung einer Ergebnisdifferenz gegenüber, die nur durch den Steuerentlastungseffekt bei der Auflösung des passiven Steuerabgrenzungsbetrags kompensiert wird, so daß nicht von einer Nichtsteuerbelastung gesprochen werden kann. Drittens würde der Nichtausweis des passiven Steuerabgrenzungspostens einen Verstoß gegen das Vollständigkeitsgebot nach § 246 I HGB bedeuten.⁴⁵

In gleicher Weise stellt sich die Frage für den umgekehrten Fall eines monoton steigenden aktiven Steuerabgrenzungspostens. Dieser Fall könnte beispielsweise bei einem expandierenden Unternehmen mit ständig wachsenden Investitionen entstehen, wenn die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelsrechtlich degressiv, steuerrechtlich linear abgeschrieben werden.

Der aus der Kritik an einer fehlenden tatsächlichen Entlastung zu ziehende Schluß müßte das Verbot, eine Bilanzierungshilfe zu aktivieren, sein. Gegen diese Begrenzung sprechen analog die bei der passiven Steuerabgrenzung genannten beiden ersten Argumenten.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß aus der Erwartung, daß ein passiver bzw. aktiver Steuerabgrenzungsposten monoton ansteigt, keine Einschränkung im Ausweis abgeleitet werden darf. Damit bleibt es bei dem Ergebnis, daß bei intersubjektiv feststellbarem Fehlen der Möglichkeit, einen Verlust steuerlich geltend zu machen, auf die Bilanzierung eines passiven Steuerabgrenzungspostens verzichtet werden sollte, auf die Bilanzierung eines aktiven latenten Steuerpostens verzichtet werden muß.

45

Dieses Argument wird verdeutlicht durch den analogen Fall der langfristigen Verbindlichkeiten, die i.d.R. einen ständig vorhandenen "Bodensatz" aufweisen, d.h. die immer nur bis zu einer bestimmten Höhe - im Hinblick auf den Leverage-Effekt ökonomisch sinnvoll - getilgt werden. Dieser Bodensatz kann im Hinblick auf den Vollständigkeitsgrundsatz nicht vom Bilanzausweis ausgeschlossen werden.

II. Verlustsituation in der Abrechnungsperiode

Es stellt sich die Frage, ob in einer Abrechnungsperiode, in der ein Steuerbilanzverlust ausgewiesen wird, ein Steuerabgrenzungsposten bilanziert werden kann. Die Bilanzierung eines Steuerabgrenzungspostens könnte einerseits mit dem Hinweis darauf, daß in § 274 HGB eine Ergebnisdifferenz zwischen dem Handelsbilanzergebnis und dem zu versteuernden Gewinn gefordert wird, abgelehnt werden.⁴⁶ Diesem Argument ist entgegenzuhalten, daß eine Interpretation des Begriffs Gewinn möglich ist, die das Pendant Verlust mit einschließt. Andererseits könnte argumentiert werden, daß aufgrund der Ergebnisdifferenz der zuzurechnende Steueraufwand nicht zu hoch oder zu niedrig sein kann, weil es an einer Steuerzahlung fehlt. Obwohl aus einem Verlust nicht unmittelbar eine Steuererstattung resultiert, führt - unter Anwendung von § 10d EStG bzw. § 10a GewStG - ein abzugsfähiger Verlust über einen Verlustrücktrag und/oder -vortrag zu einer Steuererstattung und/oder -minderzahlung. Damit kann die Entstehung einer Ergebnisdifferenz in einem Verlustjahr doch eine zu niedrige bzw. zu hohen Verrechnung eines Steueraufwands bewirken. Diese drückt sich in einem höheren bzw. niedrigeren Verlustabzugspotential aus. Daraus folgt, daß die Bedingungen für die Bilanzierung eines Steuerabgrenzungspostens für die Fälle des Verlustrücktrags und -vortrags untersucht werden müssen.

Da die Ansicht vertreten wird, daß ein Verlust selbst eine zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz hervorruft, die eine Steuerabgrenzung erforderlich macht, soll zuerst dieser Frage in einem Exkurs nachgegangen werden.

⁴⁶ Dieser Eindruck könnte verstärkt werden, wenn man die Änderung des Wortlauts "zu versteuerndes Einkommen" in § 254 des Vorentwurfs hin zu "zu versteuerndem Gewinn" in § 274 HGB in der Weise auslegt, daß durch den Gewinnbegriff eine Steuerabgrenzung beim Vorliegen eines negativen Einkommens ausgeschlossen werden soll. Die Regierungsbegründung gibt hierfür aber keinen Anhaltspunkt, Bundestags-Drucksache 10/4268, 107.

1. Exkurs: Verlust als Ursache einer Steuerabgrenzung

Ausgangspunkt der Überlegung soll die bilanzielle Behandlung des Verlustes in der Handels- und Steuerbilanz sein.

Wird in der Handelsbilanz ein Jahresfehlbetrag ausgewiesen, so kann dieser entweder in Form eines Verlustvortrags in die folgenden Jahre übertragen werden, bis er durch später erwirtschaftete Handelsbilanzergebnisse - ohne zeitliche Begrenzung - aufgezehrt ist. Oder er kann durch die Auflösung freier Rücklagen im Rahmen der Gewinnverwendung neutralisiert werden.⁴⁷

In der Steuerbilanz müßte aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips ein ausgewiesener Steuerbilanzverlust sofort in Höhe des Steueranteils zu einer Steuererstattung führen. Gründe des staatlichen Finanzhaushalts und die Idee der Verringerung der Härte des Periodizitätsprinzips führen zu der Verlustabzugsregelung nach § 10d EStG.⁴⁸ Diese führt zu einer vom Steuerbilanzverlust abweichenden Steuerbemessungsgrundlage,⁴⁹ die immer größer/gleich Null sein muß.⁵⁰ Erst mit der Geltendmachung eines Verlustrück- und/oder -vortrags führt der Verlust zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage und damit zu einer Steuererstattung und/oder Steuerminderzahlung.

a) Steuerabgrenzung aufgrund eines Verlustrücktrags

Zu prüfen ist, ob ein Steuerbilanzverlust, der bezüglich der Körperschaftsteuer in voller Höhe zurückgetragen werden kann,

⁴⁷ Coenenberg, Jahresabschluß, 181 ff.

⁴⁸ Tipke, Steuerrecht, 199. Das Gewerbesteuerengesetz läßt nach § 10a GewStG nur den Verlustvortrag zu. Die für den Verlustvortrag der Körperschaftsteuer gemachten Aussagen gelten daher analog für den Gewerbesteuervortrag.

⁴⁹ Relevanz hat im Verlustfall immer die Differenz zwischen der Steuerbemessungsgrundlage und dem Handelsbilanzergebnis. Die Trennung ist im Gewinnfall, keinen Einfluß eines Verlustes vorausgesetzt, wegen der Identität von Steuerbilanzgewinn und Steuerbemessungsgrundlage nicht erforderlich.

⁵⁰ Hennig, Latente Steuern, 184.

zu einer zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenz führt. Die Steuerbemessungsgrundlage Null der Verlustperiode stimmt nicht mit dem negativen Handelsbilanzergebnis überein. Die kumulierte Steuerbemessungsgrundlage entspricht aber dem kumulierten Steuerbilanzgewinn und Handelsbilanzergebnis, so daß aus dieser Sicht keine Ergebnisdifferenz vorliegt.

Durch den Verlustrücktrag i.V.m. § 38 I AO entsteht der rechtliche Anspruch auf Steuererstattung,⁵¹ der - sofern noch nicht vereinnahmt - zu einem Forderungsausweis in der Handels- und der Steuerbilanz führt.⁵² Damit fehlt es aus steuerlicher Sicht an der Notwendigkeit einer Antizipation einer späteren Steuereinnahme, denn die Kongruenz zwischen Handelsbilanz- bzw. Steuerbilanzverlust und Steuerertrag ist vorhanden.

Aus handelsrechtlicher Sicht könnte an eine Neutralisierung des Steuerertrags durch einen passiven Steuerabgrenzungsposten gedacht werden. Dahinter stünde der Gedanke, in den Folgeperioden einen Steueraufwand auszuweisen, der mit dem später erwirtschafteten, um den Verlustvortrag gekürzten Handelsbilanzergebnis korrespondiert. Ein passiver Steuerabgrenzungsposten kann aber nach § 274 I HGB nicht gebildet werden,⁵³ weil einerseits durch den Verlustrücktrag eine spätere Steuerzahlung nicht verursacht wird, denn die steuerlichen Folgen des Verlustes sind mit der Steuererstattung abgeschlossen. Andererseits bildet die Verlustverrechnung in den Folgejahren einen Akt der Gewinnverwendung,⁵⁴ der für die Steuerabgrenzung, die an das durch die Gewinnermittlung bestimmte Handelsbilanzergebnis anknüpft, ohne Bedeutung ist.

⁵¹ Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-Kommentar, § 38 Tz. 5.

⁵² IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 671; Kugel/Müller, WPg 1986, 210, 216; Merl, Steuerverpflichtungen, 221.

⁵³ Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 608.

⁵⁴ Bonner Handbuch/Matschke, § 266 Tz. 145 ff.; Coenenberg, Jahresabschluß, 182.

b) Steuerabgrenzung aufgrund eines Verlustvortrags

Es stellt sich die Frage, ob ein Steuerbilanzverlust, der bezüglich der Gewerbeertragsteuer und/oder der Körperschaftsteuer bei nicht hoch genugem Verlustrücktragungspotential zu einem Verlustvortrag führt, eine zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz entstehen läßt. In der Abrechnungsperiode steht dem Steuerbilanzverlust bzw. negativen Handelsbilanzergebnis eine Steuerbemessungsgrundlage von Null i.V.m. einem Verlustvortragspotential gegenüber. Werden in dem durch § 10d EStG bzw. § 10a GewStG gesetzten Rahmen von fünf Jahren Steuerbilanzgewinne in mindestens der Höhe des Verlustvortrags ausgewiesen, so führt der Verlustvortrag zu Steuererminderzahlungen. Die zum Zeitpunkt der Verlufterwirtschaftung nicht vorhandene Identität von kumuliertem Steuerbilanzgewinn bzw. Handelsbilanzergebnis und Steuerbemessungsgrundlage ist dann wieder hergestellt. Ihr entspricht der kumulierte Steueraufwand. Ist wegen eines zu geringen Steuerbilanzgewinns die Realisierung des Verlustvortrags nicht möglich, so entsteht im Verlustjahr eine permanente negative Ergebnisdifferenz zwischen der kumulierten Steuerbemessungsgrundlage und dem kumulierten Steuerbilanzgewinn bzw. Handelsbilanzergebnis.⁵⁵

Im Zeitpunkt des Verlustausweises in der Steuerbilanz besteht kein rechtlicher Anspruch auf eine Steuererminderzahlung. Dieser entsteht nach § 38 I AO erst mit der Geltendmachung des Verlustvortrags in Form der Steuererminderzahlung. Unter der Annahme, daß der Verlust geltend gemacht werden kann, wird die Antizipation des aus dem Verlustvortrag resultierenden Steuerertrags gefordert. Dahinter steht die Überlegung, daß eine Korrespondenz des Steueraufwands mit dem Handelsbilanzergebnis nicht nur für das Verlustjahr selbst durch den

55

Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 608; Hennig, Latente Steuern, 184 f.; Hille, Latente Steuern, 79.

Ausweis der Steuererstattung, sondern auch in den Folgejahren durch die Auflösung des Steuerabgrenzungspostens erreicht würde.⁵⁶

Da die Auswirkung der einer aktiven Steuerabgrenzung entspricht, müssen die für die aktive Steuerabgrenzung abgeleiteten Kriterien überprüft werden. Die zeitlich begrenzte negative Ergebnisdifferenz entsteht im Zeitpunkt des Verlustausweises zwischen der Steuerbemessungsgrundlage von Null und dem negativen Handelsbilanzergebnis bzw. Steuerbilanzverlust.⁵⁷

Das erste Kriterium fordert Steuerzahlungen in dieser Abrechnungsperiode, die nicht zu einem Vermögensgegenstand führen und die durch die Aktivierung erst in den folgenden Perioden als Aufwand verrechnet werden sollen. Dieses Kriterium liegt nicht vor, da es aufgrund einer Steuerbemessungsgrundlage von Null zu keiner Ertragsteuerzahlung kommt.

Das zweite Kriterium fordert die Aufwandswirksamkeit der Ausgaben in einer der folgenden Abrechnungsperioden. Das Konzept der Bilanzierungshilfe führt heute durch die Aktivierung zur Neutralisierung der Ausgabe und später durch die Auflösung der Bilanzierungshilfe zum Aufwandsausweis. Demgegenüber ergibt sich im Fall eines Verlustvortrags aus der Aktivierung heute ein Ertragsausweis. Die aus der Auflösung der Bilanzierungshilfe resultierende Aufwandsverrechnung führt zur Neutralisierung der aus handelsrechtlicher Sicht zu niedrigen Steuerzahlung.

Das dritte Kriterium ist bezüglich seines ersten Aspekts - der Objektivierung des aktiven Steuerabgrenzungspostens durch die Aktivierung von Zahlungen - nicht erfüllt. Die Höhe könnte nur durch eine Zukunftsprognose der zu erwartenden Steuererstattungen ermittelt werden.

⁵⁶ Coenenberg/Hille, a.a.o., 608; Merl, Steuerverpflichtungen, 320.

⁵⁷ Es wird davon ausgegangen, daß keine zeitlich begrenzten und permanenten Differenzen zwischen den Verlustvorträgen der Handels- und Steuerbilanz vorliegen.

Der zweite Aspekt - die Frage nach der tatsächlichen Realisierbarkeit - gewinnt einerseits wegen des auf fünf Jahre beschränkten Verlustvortrags⁵⁸ an Bedeutung.⁵⁹ Andererseits zeigt ein Verlust vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus, daß im Unternehmen Schwachstellen vorhanden sind, die auch in den Folgejahren zur Verlusterwirtschaftung führen können/werden. Wenn diese Schwachstellen nicht schnell genug behoben werden - was gerade in einem bereits angeschlagenen Unternehmen problematisch sein wird -, verhindern die Verluste die Realisierung des im Verlustvortrag liegenden Steuervorteils. Diese beiden Tatsachen müssen zu einer extrem vorsichtigen Schätzung der für die Realisierbarkeit zu erwartenden Steuerbilanzgewinne führen.⁶⁰

Um dem Vorsichtsprinzip gerecht zu werden, wird gefordert, daß von der Realisierung nur in zwei Fällen ausgegangen werden kann. Entweder muß die Ursache des Verlustes in einem außerordentlichen Ereignis liegen, so daß keine Schwachstellen im Unternehmen vorhanden sind, die Verluste in folgenden Jahren verursachen werden.⁶¹ Oder es muß ein hoher passiver Steuerabgrenzungsposten bestehen, der innerhalb der folgenden fünf Jahre über die Auflösung der Ergebnisdifferenzen in der Steuerbilanz zu einem Buchgewinn ausweis von unter wirtschaftlicher Betrachtung bereits entstandenen Erfolgsbeiträgen führt.⁶² Das Vorliegen einer der beiden Sachverhalte macht

⁵⁸ In den anderen Fällen der Aktivierung latenter Steuern ist der Realisierbarkeitsrahmen im Differenzauflösungszeitpunkt durch Verlustvor- und -rücktrag weiter.

⁵⁹ Hennig, Latente Steuern, 187.

⁶⁰ Hennig, a.a.o., 193; Hille, Latente Steuern, 79 f.; Merl, Steuerverpflichtungen, 324.

⁶¹ IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 671; Kugel/Müller, WPg 1986, 210, 216.

⁶² Hille, Latente Steuern, 82; Merl, Steuerverpflichtungen, 320 f.

Rentabilitätsüberlegungen nicht überflüssig, sondern diese stellen - fundiert über längerfristige Aufzeichnungen - eine zusätzliche Voraussetzung dar.⁶³

Die Überlegungen, aus dem Vorliegen eines Verlustvortrags die Möglichkeit der Bilanzierung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens abzuleiten, führen zu dem Ergebnis, daß die Aktivierung der erwarteten Steuererstattungsbeträge nicht mit den Grundsätzen der aktiven Steuerabgrenzung übereinstimmt. Zusätzlich spricht ein konzeptioneller Unterschied gegen die Aktivierung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens im Fall eines Verlustvortrags:⁶⁴ Die Steuerabgrenzung ergibt sich aus Abweichungen in der Verrechnung von Erfolgskomponenten einzelner Geschäftsvorfälle. Demgegenüber würde die Aktivierung der Steuererstattungen eine abweichende Verrechnung der Erfolgskomponente Steueraufwand bedeuten,⁶⁵ deren Ursache in einer Vielzahl von den Verlust hervorruufenden Geschäftsvorfällen liegt. Dabei ist die Auflösung der Ergebnisdifferenz fraglich, da sie von einer Vielzahl anderer Geschäftsvorfälle, die zu einem Steuerbilanzgewinn in den Folgeperioden führen müssen, abhängt.⁶⁶

Bezieht man zusätzlich die restriktiven Annahmen, unter denen von der Realisierung der Steuerentlastung ausgegangen werden

⁶³ IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr.12, WPg 1979, 668, 670; Niehus, WPg 1974, 28, 33.

⁶⁴ Siehe § 4 D. I.

⁶⁵ Hille, Latente Steuern, 73; Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 83.

⁶⁶ Hennig, Latente Steuern, 184.

kann, in die Überlegung mit ein, so muß die Aktivierung der zu erwartenden Steuererstattungen im Rahmen der aktiven Steuerabgrenzung abgelehnt werden.⁶⁷

2. Steuerabgrenzung in einer Verlustrücktragsperiode

Wird in der Abrechnungsperiode in der Steuerbilanz ein Verlust ausgewiesen, der für die Körperschaftsteuer⁶⁸ zurückgetragen werden kann, so stellt sich die Frage, ob neu entstandene Ergebnisdifferenzen steuerlich abgegrenzt und bereits vorhandene Steuerabgrenzungsposten beibehalten werden können.

a) Passive Steuerabgrenzung

Die Geltendmachung des Verlustes durch einen Rücktrag führt zu einer Steuererstattung mit der der Verlustsachverhalt steuerlich abgeschlossen ist. Damit dürfte der Verlust keine Auswirkungen auf die passive Steuerabgrenzung von in früheren Perioden entstandenen, noch bestehenden positiven Ergebnisdifferenzen entfalten.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht könnte dieser Aussage entgegengehalten werden, daß auch zukünftig Verluste zu erwarten sind, die eine Steuerbelastung in den Folgeperioden verhindern. Dies müßte zur Auflösung eines bereits vorhandenen passiven Steuerabgrenzungspostens führen. Von dieser Zukunftseinschätzung kann aber nicht per se ausgegangen werden.

⁶⁷ Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 608; Klemm, WPG 1984, 267; Merl, Steuerverpflichtungen, 221. Der Zukunftsaspekt des Verlustvortrags macht die Zuordnung des Verlustabzugs zur steuerlichen Gegenwartsebene strittig, Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 7. I.V.m. der Ablehnung der Abgrenzung im Rahmen der latenten Steuern erscheint die Zuordnung zur Zukunftsebene nicht möglich - zumindest solange keine selbständige Bilanzierungsmöglichkeit für die Erfassung der Steuerminderzahlung geschaffen wird. Diese ist insofern denkbar, als zwar nicht die Voraussetzungen, aber die steuerliche Auswirkung des Verlustvortrags der der aktiven latenten Steuern entspricht, Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 608; Hennig, Latente Steuern, 193.

⁶⁸ Alleine bei dieser Konstellation muß aufgrund der unterschiedlichen Verlustausgleichsregeln die Abgrenzung der Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer getrennt erfolgen. Zur Abgrenzung der Gewerbeertragsteuer siehe die Ausführungen zur Verlustvortragssituation unter § 4 D. II. 3.

Erst wenn sich bei der für jede Bilanzierung eines Steuerabgrenzungspostens erforderlichen Prognose über die zukünftige Gewinnentwicklung Anhaltspunkte für eine langfristige Verlusterwirtschaftung ergeben, die eine Steuerbelastung in den nächsten Perioden praktisch ausschließen, kann auf den Ausweis eines passiven latenten Steuerpostens verzichtet werden.⁶⁹ Eine allein aus der Tatsache des Verlustrücktrags resultierende Auflösung des passiven Abgrenzungspostens, der einen Rückstellungssachverhalt wiedergibt, würde zu einem Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip⁷⁰ und einem unvollständigen Schuldenausweis⁷¹ führen.

Entsteht im Jahr der Verlusterwirtschaftung eine positive Ergebnisdifferenz, d.h. ist der handelsrechtliche Verlust geringer als der steuerrechtliche Verlust, so muß die zu hohe Steuererstattung⁷² nach den Grundsätzen der Steuerabgrenzung durch die Passivierung eines latenten Steuerpostens an den Handelsbilanzverlust angeglichen werden. Denn löst sich die Ergebnisdifferenz in einer Folgeperiode auf, kommt es aus handelsrechtlicher Sicht zu einer zu hohen Steuerzahlung. Die Auflösung des passiven Steuerabgrenzungspostens führt zu einer Anpassung des zu hohen Steueraufwands laut Steuerbilanz an das niedrigere (positive) Handelsbilanzergebnis.

⁶⁹ Von dem Bilanzierungsprinzip unabhängig stellt sich die Frage, inwieweit in einem Verlustjahr positive Ergebnisdifferenzen, die zu passiven Steuerabgrenzungsposten führen, entstehen werden. Denn eine passive Abgrenzung ist bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen zur Verschiebung des Steuerbilanzgewinns in die Zukunft erforderlich. Dahinter steht die Absicht, eine materielle Steuerstundung zu erreichen. Dieses Ziel kann aber mangels Steuerzahlung nicht erreicht werden, Eifler, Rückstellungen, 141; Niehus, WPg 1974, 240. Die Inanspruchnahme dieser Steuervergünstigungen wäre - soweit möglich - nur sinnvoll, um einen möglichen Verlustrücktrag noch auszunutzen, wenn in Zukunft nur noch Verluste erwartet werden. Insofern verliert das Problem der Bildung eines passiven latenten Steuerpostens im Verlustjahr an Bedeutung, vgl. Hennig, Latente Steuern, 189.

⁷⁰ Große-Brauckmann, BFuP 1987, 54, 68.

⁷¹ Hille, Latente Steuern, 142; Küting/Weber, Rechnungslegung, § 274 Tz. 41.

⁷² Anstelle des zu niedrig verrechneten Steueraufwands kommt es aus handelsrechtlicher Sicht zu einer zu hohen Steuererstattung, vgl. Langer, WPg 1983, 393, 397.

Diese Darstellung zeigt, daß der Verlustrücktrag einer der Gewinnsituation entsprechenden passiven Steuerabgrenzung nicht im Wege steht.

b) Aktive Steuerabgrenzung

Ein in der letzten Abrechnungsperiode vorhandener aktiver Steuerabgrenzungsposten wurde anhand von früheren Steuerzahlungen ermittelt, wobei in diesem Zeitpunkt von der Realisierbarkeit der Steuerentlastung ausgegangen wurde. Der Verlust beweist, daß die Zukunftsprognose zu günstig war. Durch die Rückerstattung der Steuerzahlungen der letzten beiden Abrechnungsperioden ist nachträglich das erste Kriterium nicht mehr erfüllt ist.

Zu problematisieren ist, ob eine im Verlustjahr vorhandene negative Ergebnisdifferenz⁷³ aktiv abgegrenzt werden kann.

Da durch die Gesamtdifferenzbetrachtung die zeitlich-betragsmäßige Struktur verloren geht, muß die Frage nach einer aktiven Steuerabgrenzung in der Verlustperiode für die noch aus Vorperioden bestehenden und die neu entstandenen Ergebnisdifferenzen einheitlich beantwortet werden.

Prüft man die Kriterien einer Bilanzierungshilfe, so kommt man zu dem Ergebnis, daß das erste Kriterium nicht erfüllt ist. Aufgrund des Verlustes liegen keine Steuerzahlungen vor. Allerdings besteht eine Steuer"belastung" in der Form, das handelsrechtlich ein höherer Verlustrücktrag und damit eine höhere Steuererstattung möglich wäre. Das zweite Kriterium ist erfüllt, wenn man von einer Steuerbilanzgewinn in den folgenden Perioden ausgehen kann, in denen sich die einzelnen Differenzen auflösen werden. Denn dann realisiert sich die im aktiven Steuerabgrenzungsposten vorweggenommene Steuererminderung. Die Objektivierung des Ansatzes, die im dritten Kriterium gefordert wird, fehlt mangels Steuerzahlung. Denkbar

⁷³ Negative Ergebnisdifferenz bedeutet, daß der Handelsbilanzverlust über dem Steuerbilanzverlust liegt.

wäre aber, daß entsprechend dem Verlustrücktragsmodus auf die Steuerzahlungen vorheriger Abrechnungsperioden zurückgegriffen wird.⁷⁴

An dieser Stelle wird der materielle Inhalt des aktiven Steuerabgrenzungspostens noch einmal in Frage gestellt.

Interpretiert man den Begriff "Ausweis als Bilanzierungshilfe" als Rechtsgrundverweis, so darf mangels aktivierbarer Zahlung kein latenter Steuerposten aktiviert werden. Aufgrund der höheren Anforderung an die Bilanzierung entspräche der Bilanzposten eher der Vorstellung, daß spätere Steuerminderzahlungen vorweggenommen werden und der Aktivposten einen Vermögenswert darstellt.

Wird dieser Begriff dagegen als Rechtsfolgenverweis angesehen bzw. als bilanztechnische Einordnung zu einem inhaltlich nicht eindeutig abgegrenzten Bilanzposten verstanden, so liegt die Periodisierungsfunktion näher, bei der das Ziel, den Steueraufwand an das Handelsbilanzergebnis anzupassen, dominiert.

Während das Arbeitsaufwand-orientierte Argument, daß eine Gesamtdifferenz in den Folgeperioden nicht mehr möglich ist,⁷⁵ für die zweite Interpretation spricht, gibt es zwei materielle Gründe, die erste Interpretation zu bevorzugen.⁷⁶

Zum einen ist dies der Vorsichtsgrundsatz als GoB und die hinter dem Gewinnbegriff stehende Ausschüttungsbemessungsfunktion der Handelsbilanz, die dagegen sprechen, die Anforderungen an die Aktivierung einer Bilanzposition herunterzusetzen. Zum anderen widerspricht der Ausweis eines Verlustes der Aktivierung einer Bilanzierungshilfe, mit der der Ausweis des Verlustes in tatsächlich entstandener Höhe verhindert würde. Gegebenenfalls würde die Verwirklichung der in § 92

⁷⁴ Hille, a.a.o., 76 f.

⁷⁵ Hille, Latente Steuern, 76 f.

⁷⁶ Gräfer, BB 1986, 2092, 2095 f.; a.A. Küting/Weber, Rechnungslegung, § 274 Tz. 41. Nach dem amerikanischen Konzept ist die Aktivierung eines latenten Steuerpostens dann möglich, wenn der steuerliche Verlustrücktrag die Vorjahresgewinne nicht voll aufgezehrt hat oder noch Quasi-Rücktragsmöglichkeiten bei zeitlichen Differenzen bestehen, Große-Brauckmann, BFuP 1987, 54, 67 f.

AktG normierten Tatbestände verhindert, so daß die zum Gläubigerschutz festgeschriebenen Rechtsfolgen nicht eintreten.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß ein in voller Höhe rücktragungsbarer Verlust die Bedingungen für die Bildung und Auflösung eines passiven Steuerabgrenzungspostens dem Grunde nach gegenüber den Bedingungen einer Gewinnsituation nicht ändert, ein aktiver Steuerabgrenzungsposten aber nicht zu bilden ist.

3. Steuerabgrenzung in einer Verlustvortragsperiode

Dem Fall des Verlustrücktrags entsprechend sind für die Körperschaftsteuer bei fehlendem Verlustrücktragspotential und für die Gewerbebeertragsteuer die Auswirkungen eines Verlustvortrags auf vorhandene und neu zu bildende passive und aktive Steuerabgrenzungsbeträge zu untersuchen.

a) Passive Steuerabgrenzung

Der Ausweis eines passiven Steuerabgrenzungspostens bedeutet, daß in einer Folgeperiode bei der Differenzauflösung eine Steuerbelastung erwartet wird. Zu einer Steuerbelastung kommt es nur bei einer positiven Steuerbemessungsgrundlage. Nach den allgemeinen Auflösungsregeln für Rückstellungen müßten passive Steuerabgrenzungsbeträge aufgelöst werden, wenn bei der Auflösung der zugrunde liegenden Ergebnisdifferenz nicht mehr mit einer Steuerbelastung gerechnet werden kann.

Die Beantwortung der Frage, ob ein in einer früheren Periode gebildeter passiver latenter Steuerposten aufzulösen ist, muß in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Auflösung der Ergebnisdifferenz untersucht werden.

Die Rückstellung ist aufzulösen, wenn sich die Differenz im Jahr der Verlufterwirtschaftung auflöst. Dabei kommt es in dieser Abrechnungsperiode zu keiner Steuerbelastung. Statt

dessen entsteht theoretisch handelsrechtlich ein höherer vortragbarer Verlust als steuerrechtlich. Wenn der steuerliche Verlustvortrag geltend gemacht wäre, bestünde immer noch ein fiktives handelsrechtliches Verlustvortragspotential. In dieser Periode erst käme es zu einer fiktiven Steuerbelastung. Doch diese fiktive Verschiebung der Steuerbelastung erfüllt nicht die Voraussetzungen einer passiven Steuerabgrenzung.

Löst sich die Ergebnisdifferenz in einem Jahr auf, in dem der Verlustvortrag geltend gemacht wird, so führt der höhere Steuerbilanzgewinn nicht zu einer Steuermehrbelastung, sondern ermöglicht eine steuerrechtlich frühere Geltendmachung des Verlustes. Da damit die Notwendigkeit, Vorsorge für eine Steuerbelastung zu treffen, entfällt, ist die Rückstellung im Jahr der Verlusterwirtschaftung aufzulösen.

Nur wenn sich die Ergebnisdifferenz in einer Abrechnungsperiode, die nach der Geltendmachung des Verlustvortrags liegt, auflöst, entsteht eine Steuerbelastung.⁷⁷ D.h. die Rückstellung muß beibehalten werden.⁷⁸

Es wird die Meinung vertreten, daß der passive latente Steuerposten unabhängig von der Periode der Ergebnisdifferenzauflösung aufgelöst werden müßte, da der vorweggenommenen Steuerbelastung der künftige Steuerertrag aus dem Verlustvortrag gegenüberstände.⁷⁹

Dem ist entgegenzuhalten, daß nicht nur der Schuldenausweis unvollständig wäre,⁸⁰ sondern dieser Betrachtung würde auch auf einer ungerechtfertigten Saldierung beruhen: Denn es

⁷⁷ Gräfer, BB 1986, 2092, 2096. Deckt der (noch) vorhandene Verlustvortrag nicht den vollen Steuerbilanzgewinn der Abrechnungsperiode ab, so zählt dieses Jahr bereits zu den Jahren, in denen mit der Steuerbelastung zu rechnen ist.

⁷⁸ Die Abhängigkeit der Rückstellungsbildung vom Differenzaufhebungszeitpunkt führt bei sich sukzessive auflösenden Ergebnisdifferenzen dazu, daß die Rückstellung zeitanteilig zugeordnet werden muß. D.h. nur für den Ergebnisdifferenzanteil, der außerhalb des Verlustvortragsrahmens liegen wird, ist eine Rückstellung zu bilden und in den entsprechenden Perioden aufzulösen.

⁷⁹ Gräfer, BB 1986, 2092, 2096; Klemm, WpG 1984, 267, 269; Kugel/Müller, WpG 1986, 210, 217; Langer, WpG 1983, 393, 396.

⁸⁰ Siegel, BB 1985, 495, 502.

läge eine Verrechnung der Rückstellungen mit den aus dem Verlustvortrag zu erwartenden Steuerminderzahlungen vor, deren Aktivierung als Steuerabgrenzungsposten und als Vermögensgegenstand abgelehnt wurde.⁸¹

Daraus folgt, daß die Erwirtschaftung des Verlustes und der steuerrechtliche Verlustvortrag für die bereits vorhandenen passiven Steuerabgrenzungsbeträge, deren Ergebnisdifferenzen sich erst nach dem Vortrag auflösen, ohne Einfluß bleiben.⁸²

Entsteht eine positive Ergebnisdifferenz in einer Periode der Geltendmachung des Verlustes, so hängt die Passivierung eines latenten Steuerpostens wiederum vom Zeitpunkt der Auflösung der Ergebnisdifferenz ab.

Löst sich die Ergebnisdifferenz in einer späteren Verlustvortragsperiode auf, so hätte der latente Steuerposten alleine ein Periodisierungsfunktion: Da die Passivierung eines latenten Steuerpostens einen Rückstellungssachverhalt voraussetzt und in diesem Fall keine Vorsorge für eine Steuerbelastung erforderlich ist, muß eine Berücksichtigung im Rahmen der passiven Steuerabgrenzung abgelehnt werden.

Löst sich die negative Ergebnisdifferenz in einer Periode nach der Geltendmachung des Verlustvortrags auf, so muß für die in diesem Zeitpunkt zu erwartende Steuerbelastung eine passive Steuerabgrenzung stattfinden.

81 Dieser Gedanke liegt auch der Bewertungsvorstellung Langes zugrunde. Die wörtliche Interpretation der Verrechnung eines zu niedrigen Steueraufwands legt nahe, daß in den Jahren der Geltendmachung des Verlustvortrags bei neu entstehenden Ergebnisdifferenzen nur der Rückstellungsbetrag, gekürzt um die aus dem Verlustvortrag resultierende Steuerminderzahlung, zu passivieren und erst nach der Geltendmachung auf den vollen Rückstellungsbetrag aufzustocken wäre, Langer, WPg 1983, 393, 397. Langer stellt damit in erster Linie auf die Kongruenz zwischen Handelsbilanzergebnis und Steueraufwand ab. Dem widerspricht aber zum einen die dahinter stehende Saldierung mit den zukünftigen Steuererstattungen. Zum anderen entspricht dies nicht dem Charakter der Rückstellung, der eine sich an der zukünftigen Steuerbelastung und damit an der Höhe der Ergebnisdifferenz orientierte Rückstellungsbewertung erfordert.

82 Hierbei muß auf die geringe Bedeutung dieses Sachverhalts hingewiesen werden: Die Ursache einer passiven Steuerabgrenzung liegt in der Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung. Da ihr Ziel in einer Verlustsituation nicht mehr erreicht wird, ist davon auszugehen, daß ein Unternehmen im Hinblick auf den - zeitlich begrenzten - Verlustvortrag bestrebt ist, die Ergebnisdifferenzen zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufzulösen. Auf diesem Hintergrund wird es in einem Verlustjahr auch kaum zu einer negativen Ergebnisdifferenz kommen, so daß dieser Fall nicht erörtert zu werden braucht.

Die materielle Bedeutung des Zeitpunktes, an dem die Geltendmachung des Verlustvortrags endet, erfordert eine relativ genaue Schätzung der Steuerbilanzgewinne, die in den Folgeperioden ausgewiesen werden. Im Hinblick auf das dem Gläubigerschutz Rechnung tragende Vorsichtsprinzip, muß der Zeitraum der Geltendmachung im Zweifel tendenziell kurz geschätzt werden.⁸³ Gegebenenfalls ist in dem Zeitpunkt, in dem eine Fehleinschätzung erkannt wird, eine Korrektur notwendig. Bei einer zu kurzen Zeiträumeinschätzung muß der Rückstellungsbetrag gemindert, bei einer zu langen Zeiträumeinschätzung die Rückstellung neu gebildet werden.⁸⁴ Da bei einer (vorsichtigen) Schätzung ein kürzer als angenommener Zeitraum besagt, daß die tatsächliche Gewinnsituation besser als erwartet ist, relativiert sich die Verletzung des Gläubigerschutzes durch eine gegebenenfalls zu unrecht aufgelöste Rückstellung.

b) Aktive Steuerabgrenzung

Der Ausweis eines aktiven latenten Steuerpostens aufgrund einer negativen Ergebnisdifferenz in der Vorperiode bedeutet, daß zukünftig erwartete Steuererminderzahlungen bereits erfolgswirksam vereinnahmt wurden. Lösen sich die zugrunde liegenden Ergebnisdifferenzen im Jahr der Verlufterwirtschaftung oder im Zeitraum der Geltendmachung des Verlustvortrags auf, so können aufgrund des Verlustvortragsmodus' keine Steuererminderzahlungen realisiert werden. Die Auflösung einer Ergebnisdifferenz führt erst wieder zur erwarteten Steuererminderung in den Jahren nach der Geltendmachung des Verlustes; doch diesen Ergebnisdifferenzen kann aufgrund der Gesamtdifferenzbetrachtung keine Beachtung geschenkt werden.

Die Aktivierung eines aktiven latenten Steuerpostens ist nicht alleine wegen der bei dem Verlustrücktrag dargestellten

⁸³ Im Extremfall wird die volle Geltendmachung des Verlustvortrags bereits in der nächsten Abrechnungsperiode angenommen.

⁸⁴ Vgl. Gräfer, BB 1986, 2092, 2096.

Gründe⁸⁵ nicht möglich.⁸⁶ Der Aktivierung steht das Vorsichtsprinzip in noch stärkerem Maße als im Fall des Verlustrücktrags entgegen: Denn zum einen werden sich Ergebnisdifferenzen in den Perioden des Verlustvortrags auflösen, die zu keiner Steuerminderzahlung führen können. Zum anderen birgt die Zukunftsprognose sowohl die Unsicherheit, ob in den Folgeperioden ein Gewinn erwirtschaftet wird, als auch die Unsicherheit, in welchem Zeitraum der Verlustvortrag geltend gemacht werden kann und damit ab welchem Zeitpunkt Steuermindezahlungen wieder realisiert werden können.

An die Ablehnung der Aktivierung eines Abgrenzungspostens in der Verlustperiode knüpft sich die Frage, ob ein aktiver latenter Steuerposten in den Jahren der Geltendmachung des Verlustvortrags bilanziert werden kann. Wiederum fehlen aktivierbare Zahlungen und besteht die Zukunftsunsicherheit. So muß die Aktivierung eines latenten Steuerpostens für die Perioden der Geltendmachung des Verlustvortrags abgelehnt werden.

c) Ergebnis

Im Ergebnis ist festzuhalten: Die passive Steuerabgrenzung weicht im Fall eines Verlustrücktrags nicht von der Steuerabgrenzung in der Gewinnsituation ab. Im Fall eines Verlustvortrags liegt eine Abweichung insoweit vor, als der Steuerabgrenzungsposten aufzulösen bzw. nicht zu bilden ist, wenn mit der Auflösung der Ergebnisdifferenz im Zeitraum der Geltendmachung des Verlustvortrags, bei der es zu keiner Steuerbelastung kommt, zu rechnen ist.

Die aktive Steuerabgrenzung ist sowohl für den Fall des Verlustrücktrags, als auch für den Fall des Verlustvortrags im

⁸⁵ Siehe § 4 D. II. 2.

⁸⁶ Gegen die Aktivierung sprechen sich aus Große-Brauckmann, BFuP 1987, 54, 68; Hennig, Latente Steuern, 197. A.A. Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 608; Gräfer, WpG 1986, 2092, 2096, die die Aktivierung eines latenten Steuerpostens zulassen, wenn "zweifelsfrei" feststeht, daß künftige steuerpflichtige Gewinne ausreichen, um den Verlustvortrag zu realisieren.

Verlustjahr selbst und in den Jahren der Geltendmachung des Verlustvortrags abzulehnen. Denn es fehlt an einer Zahlung, die als Bilanzierungshilfe aktiviert werden könnte und an der Möglichkeit, eine Steuerminderzahlung zu realisieren.

§ 5 Sachverhalte der Steuerabgrenzung

Ergebnisdifferenzen entstehen, wenn das Maßgeblichkeitsprinzip oder das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip durchbrochen wird. Die Ursachen für die Durchbrechungen sollen nach dem Verhältnis der drei, für die Steuerabgrenzung entscheidenden Größen - dem Zahlungsvorgang, der handelsbilanziellen und der steuerrechtlichen Verrechnung der Erfolgskomponenten - gegliedert werden.

Geht man davon aus, daß der Grundsatz der Gewinnrealisierung als GoB für die Handels- und Steuerbilanz gleichermaßen Wirkung entfaltet, kommt es zu einer dem Zahlungsvorgang vor- oder nachgelagerten, parallelen Erfassung der Betriebseinnahmen und des Ertrags.¹

Dieser Aussage könnte einerseits entgegengehalten werden, daß ein Ertrag bzw. eine Betriebseinnahme immer dann in der Handels- bzw. Steuerbilanz früher vereinnahmt wird, wenn ein Geschäftsvorfall zu einer höheren Aktivierung in der Handels- bzw. Steuerbilanz führt. Berücksichtigt man aber, daß die Aktivierung nur Ausdruck der Periodisierung bereits erfolgter Auszahlungen ist, muß die Aktivierung als Zwischenstufe betrachtet werden. Entscheidend ist, wie weit die Auszahlung in der Handels- bzw. Steuerbilanz bereits als Aufwand bzw. Betriebsausgabe verrechnet wurde.

Andererseits wird die Meinung vertreten, daß Steuervergünstigungen zu einer Vereinnahmung eines Ertrags vor der Betriebseinnahme führen.² Dem kann nicht zugestimmt werden, da der Gewinn in Handels- und Steuerbilanz gleichzeitig realisiert

¹ Merl, Steuerverpflichtungen, 182; Niehus, WPg 1974, 28, 29. Von diesem Grundsatz weichen wenige Sonderfälle z.B. bei bestimmten Umsatzgeschäften und bei der Vereinnahmung von Beteiligungserträgen ab, Merl, a.a.o., 193 ff. Diese Sonderfälle entstanden bzw. entstehen i.d.R. durch die steuerrechtliche Rechtsprechung und weisen daher auf das Ziel, im Einzelfall bewußt von der handelsrechtlichen Periodisierung abzuweichen, hin. Insofern erscheint es gerechtfertigt, bei der Steuerabgrenzung diese Sonderfälle entsprechend der dritten Konstellation, in der die Verrechnung des Aufwands von der der Betriebsausgabe abweicht, zu behandeln.

² Merl, Steuerverpflichtungen, 194.

wird. In der Steuerbilanz wird nur zusätzlich zahlungsunabhängig für einen bestimmten Zeitraum eine Betriebsausgabe verrechnet.

Berücksichtigt man die parallele Verrechnung von Betriebseinnahmen und Ertrag, so lassen sich die Sachverhalte der Steuerabgrenzung nach dem Verhältnis von Auszahlung, Betriebsausgaben- und Aufwandsverrechnung in drei Konstellationen gliedern.

Bei der ersten Konstellation ist alleine die Steuerbilanz betroffen: Wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigungen führen zu einer Verrechnung einer fiktiven Betriebsausgabe. Eine zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz entsteht dadurch, daß nach dem Ablauf des Vergünstigungszeitraums fiktiv eine Betriebseinnahme verrechnet wird. Zusätzlich wird in dieser Konstellation auf den Fall einer Verlustbeteiligung aus der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft eingegangen. Die Verlustbeteiligung wird steuerrechtlich sofort berücksichtigt, woraus sich nach altem Recht die Notwendigkeit ergab, eine Steuerrückstellung in der Handelsbilanz zu passivieren.

Die zweite Konstellation betrifft nur die Handelsbilanz. Aus dem Jahresabschlußzweck Gläubigerschutz heraus ist eine Vorwegnahme von Aufwendungen möglich. Die dabei entstehende Ergebnisdifferenz löst sich entweder mit der Zahlung des antizipierten Aufwands und der damit verbundenen Verrechnung der Betriebsausgabe auf. Oder die Aufwandsverrechnung muß rückgängig gemacht werden, wenn es zu keiner Zahlung kommt.

Die dritte Konstellation erfaßt alle Sachverhalte, in denen der Zahlungsvorgang vor der zeitlich voneinander abweichenden Verrechnung des Aufwands und der Betriebsausgaben liegt. Grund für die unterschiedliche Verrechnung ist zum einen der handelsrechtlich weit gesteckte Rahmen an Methodenwahlrechten. Dieser ist im Hinblick auf die Forderung nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Verbindung mit der Objektivierungsproblematik im Steuerrecht enger. Zum anderen resultieren Ergebnisdifferenzen aus einzelnen speziell handels-

bzw. steuerrechtlichen Vorschriften, die einem spezifischen Handels- bzw. Steuerbilanzzweck Rechnung tragen sollen.

Im folgenden werden die einzelnen Sachverhalte dargestellt und entsprechend den im vorherigen Abschnitt abgeleiteten Kriterien für eine aktive bzw. passive Steuerabgrenzung eingegrenzt.

A. Aus der steuerrechtlichen Bilanzierung resultierende Sachverhalte

Steuervergünstigungen führen über die Verrechnung fiktiver Betriebsausgaben- und später Betriebseinnahmen zu einer zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenz, wenn sie nicht dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip unterliegen. Dabei handelt es sich um steuerfreie Rücklagen³, die zum einen Billigkeitsregeln darstellen. Mit ihnen sollen entweder reine Buchgewinne der Besteuerung entzogen⁴ oder kostenmäßige, nicht im Unternehmen begründete Nachteile kompensiert werden.⁵ Zum anderen wird aus wirtschaftspolitischen Gründen ein Anreiz für bestimmte Geschäfte geschaffen.⁶ Die für die Steuerabgrenzung in Frage kommenden steuerfreien Rücklagen werden im folgenden kurz dargestellt.

§ 1 AuslinvG ermöglicht es, die bei der Überführung bestimmter Wirtschaftsgüter ins Ausland entstehenden Gewinne fünf Jahre lang in eine steuerfreie Rücklage einzustellen. Diese ist innerhalb der nächsten fünf Jahren erfolgswirksam aufzulösen.

³ Siehe § 2 B. IV.

⁴ Beispiele sind § 1 AuslinvG, § 52 V S. 3 EStG, § 8 UmwStG.

⁵ Beispiel ist die Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV.

⁶ Beispiele sind § 3 AuslinvG, § 1 EntwStG.

§ 52 V S. 3 EStG sollte den Übergang auf den in § 6a EStG normierten Berechnungsmodus der Pensionsrückstellung erleichtern. Der 1981 über dem steuerlich nach § 6a EStG anerkannten Betrag liegende Pensionsrückstellungsbetrag konnte - statt einer erfolgswirksamen Auflösung - in eine innerhalb von zwölf Jahren aufzulösende steuerfreie Rücklage eingestellt werden.

Übernimmt eine Personengesellschaft ein Vermögen, sind die korrespondierenden Forderungen und Verbindlichkeiten gegeneinander aufzurechnen. Entsteht dabei ein Gewinn, so kann dieser nach § 8 UmwStG in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden, die innerhalb von drei Jahren aufzulösen ist.

Für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens läßt § 74 EStDV die Bildung einer Preissteigerungsrücklage zu, wenn die Inflationsrate über 10 % liegt. Diese Rücklage ist innerhalb der nächsten sechs Jahre aufzulösen.

Nach § 3 AuslInvG kann eine steuerfreie Rücklage für Verluste an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland unter besonderen Beteiligungsbedingungen gebildet werden. Diese Rücklage ist spätestens nach fünf Jahren aufzulösen.

In § 1 EntwLStG wird die Möglichkeit eröffnet, für eine von der Kapitalanlage abhängige Höchstdauer eine steuerfreie Rücklagen in Höhe eines bestimmten Anteils der Kapitalanlage zu bilden.

Bei der Passivierung wird in Höhe der Rücklage der Steuerbilanzgewinn der Sofortbesteuerung entzogen und erst bei der Auflösung der Rücklage versteuert. Damit liegt materiell eine Steuerstundung vor.⁷ Da die Auflösung der Rücklage durch den Eintritt eines bestimmten Ereignisses oder innerhalb des gesetzlich vorgeschriebenen (Höchst-)Zeitraums erfolgen muß,

7

Eine Ausnahme bildet die Kohleförderungsrücklage, siehe § 3. Bei Kapitalgesellschaften kann es aufgrund des einheitlichen, nur vom Ausschüttungsverhalten abhängigen Steuersatzes nur zu einer materiellen Steuerstundung kommen. Dagegen kann es bei Nicht-Kapitalgesellschaften im Fall eines geringeren Progressionstarifs im Auflösungszeitpunkt zu einer entgültigen Steuerersparnis oder -mehrzahlung kommen.

verursacht die Bilanzierung der Rücklage eine positive zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz.

Der Gewinn ist nach GoB in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz realisiert. Die Verrechnung der fiktiven Betriebsausgaben verhindert nicht, daß die Steuerverpflichtung wirtschaftlich entstanden ist,⁸ so daß eine Rückstellung nach § 274 I HGB zu passivieren ist.

Damit wird sowohl eine zu günstige Darstellung der Erfolgslage, als auch im Hinblick auf die Ausschüttungsfunktion des Jahresabschlusses eine zu hohe, nicht durch die Realisierung eines Gewinns gedeckte Ausschüttung verhindert.⁹

Nicht gesetzlich geregelt ist die Möglichkeit, nach Abschn. 34 und 35 EStR einen Ertrag durch die Verrechnung einer fiktiven Betriebsausgabe bis zur Auflösung der Rücklage bzw. der Abschreibung des Wirtschaftsgutes, der Besteuerung zu entziehen.

Abschn. 34 EStR normiert ein Wahlrecht, einen erhaltenen Zuschuß entweder sofort erfolgswirksam oder erfolgsneutral¹⁰ durch die Minderung der Anschaffungskosten zu erfassen.¹¹

Geht man von der steuerrechtlichen Alternative der Anschaffungskostenminderung aus, so entsteht eine positive Ergebnisdifferenz zum einen, wenn es sich um einen Zuschuß ohne Bedingung bzw. mit einer im Zeitpunkt der Zuschußvereinnahmung bereits erfüllten Bedingung handelt, und der Zuschuß nach handelsrechtlichen Grundsätzen sofort vereinnahmt werden

⁸ Diese Feststellung galt für die Preissteigerungsrücklage nach h.M. bereits nach altem Recht, ADS, § 152 AktG, Tz. 40. Für die anderen genannten steuerfreien Rücklagen entstand das Problem nicht, da von der umgekehrten Maßgeblichkeit als einem allgemein gültigen Prinzip ausgegangen wurde, siehe § 2 B. IV. 1.

⁹ Bender, WPg 1952, 448, 450.

¹⁰ Der Begriff erfolgsneutral bezieht sich nur auf das Jahr der Anschaffungskostenminderung, denn in den Folgejahren findet die ertragswirksame Vereinnahmung aufgrund eines geminderten Abschreibungspotentials statt.

¹¹ Auf die Bilanzierung des Abschn. 34 EStR wurde näher im Rahmen der GoB-Prüfung eingegangen, siehe § 2 B. IV. 2.

muß.¹² Zum anderen entsteht bei einem Zuschuß mit zeitraumbezogener Bedingung eine positive Ergebnisdifferenz, wenn der für die Auflösung des handelsrechtlich zu bilanzierenden passiven Rechnungsabgrenzungspostens maßgebliche Bedingungszeitraum kürzer¹³ als die Nutzungsdauer ist. Die Ergebnisdifferenz ist zeitlich begrenzt, wenn der Zuschuß den Ansatz von Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens¹⁴ oder des Umlaufvermögens mindert.

Abschn. 35 EStR ermöglicht es, stille Reserven, die durch das Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aufgrund höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs und der daraus erwachsenden Entschädigung entstehen, der Besteuerung durch die Bildung einer steuerfreien Rücklage für maximal zwei bzw. vier Jahre zu entziehen. Die Rücklage kann auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Erfolgt dies auf ein Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens, so entsteht eine zeitlich begrenzte Differenz, denn sie löst sich während der Abschreibung bzw. beim Verkauf auf.

Durch Abschn. 34, 35 EStR wird - wie bei den vorher besprochenen steuerfreien Rücklagen - ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen realisierter Gewinn für einen bestimmten Zeitraum der Besteuerung entzogen.

Daraus folgt, daß für Abschn. 34, 35 EStR eine passive Steuerabgrenzung nach § 274 I HGB vorzunehmen ist.

¹² Diese Konstellation dürfte aufgrund der eng gefaßten Voraussetzung für die Anwendung von Abschn. 34 EStR geringe praktische Bedeutung besitzen, vgl. Kupsch, Zuwendungen, 22.

¹³ Die Logik des Begriffs Nutzungsdauer spricht gegen einen über der Nutzungsdauer liegenden Bedingungszeitraum, was aber wegen der relativ kurz geschätzten steuerlichen Nutzungsdauer theoretisch nicht zwingend ist. In diesem Fall entstände eine negative Ergebnisdifferenz.

¹⁴ Jonas vertritt die Meinung, daß Ergebnisdifferenzen, die sich im Rahmen einer planmäßigen Abschreibung auflösen, nicht zu den zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenzen zu rechnen sind, da der Auflösungszeitpunkt nicht "bestimmt" ist, Jonas, EG-Bilanzrichtlinie, 234 f. Dem ist im Vergleich zum Bestimmtheitsbegriff der Rechnungsabgrenzungsposten, der keine exakte Datenvorgabe erfordert, vor allem aber im Hinblick auf die Definition des Begriffs zeitlich begrenzt, siehe § 4 B. IV. 1. und § 4 D. I., nicht zuzustimmen.

Neben diesen Steuervergünstigungen existiert zur gezielten wirtschaftspolitischen Förderung bestimmter Produkte und/oder Verfahren eine besondere Rücklage. Der Gewinn wird unter bestimmten Bedingungen durch die Bildung einer Rücklage der Besteuerung entzogen. Dieser Bedingung muß das Unternehmen über eine bestimmte Anzahl von Abrechnungsperioden genügen. Erfüllt es diese Bedingung nicht, so wird die gesamte Rücklage sofort der Besteuerung unterworfen.¹⁵ Wird die Bedingung über den vorgegebenen Zeitraum erfüllt, bleibt der Gewinn steuerfrei. Wenn die Rücklage nicht in der Handelsbilanz bilanziert wird,¹⁶ liegt beim Verstoß gegen die Bedingung eine zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz vor. Wird die Bedingung erfüllt, entsteht eine permanente Differenz.

Für den Fall des Verstosses gegen die Bedingung stellt sich die Frage nach einer Steuerabgrenzung. Die Bedingung muß als zusätzlicher Unsicherheitsfaktor bezüglich des Eintretens des voraussichtlichen Steueraufwandsausgleichs angesehen werden. Daraus ergibt sich eine Ungewißheit, ob der Geschäftsvorfall bereits steuerlich abgeschlossen ist oder nicht.

Nach h.M. des alten Rechts mußte bei Inanspruchnahme dieser Rücklage eine Steuerrückstellung oder ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden, der über den Bedingungszeitraum hinweg zeitanteilig aufzulösen war. Mit der zeitanteiligen Realisierung der tatsächlichen Steuerersparnis sollten die durch die Produkt- bzw. Verfahrenswahl jährlich entstehenden höheren Kosten kompensiert werden.¹⁷ Die Rücklage war nach Ablauf des Bedingungszeitraums erfolgsneutral aufzulösen. Indizien für die Nichterfüllung der Bedingung führten

¹⁵ I.d.R. ist damit eine erhöhte Steuerzahlung verknüpft, beispielsweise bei der Steinkohleförderungsrücklage ein Zuschlag von 25 % der Körperschaftsteuer und 3 % der aufgelösten steuerfreien Rücklage zur Gewerbeertragsteuer, IdW, HFA/1/1967, 214. Da diese Zahlung weniger Steuer- als Strafzahlungscharakter hat, könnte dieser Betrag im Rahmen einer gegenwartsbezogenen Betrachtung aus der Steuerabgrenzung herausgerechnet werden. Der Vorsorgecharakter der Rückstellung fordert aber, wenn die Bilanzierung dem Grunde nach bejaht wurde, den Strafzahlungsbetrag in den Rückstellungsansatz einzubeziehen.

¹⁶ Die umgekehrte Maßgeblichkeit ist laut Gesetz nicht Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung, IdW, HFA/1/1967, 215.

¹⁷ IdW, HFA/1/1967, 214 f.

zur Pflicht, eine Steuerrückstellung zu bilden. Mit ihr sollte die bei Verstoß gegen die Bedingung durch die Rücklagenauflösung entstehende Steuerzahlung vorweggenommen werden.¹⁸ Die Rücklage unterliegt der Steuerabgrenzungsregelung, wenn Indizien für die Nichterfüllung der Bedingung, die eine Steuerzahlung wahrscheinlich machen, vorliegen. Denn dann ist von der Entstehung einer zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenz auszugehen, für die eine Steuerrückstellung gebildet werden muß. Sie ist beizubehalten, bis entweder der Verstoß gegen die Bedingung zur Steuerzahlung führt, oder bis die Indizien für die Nichterfüllung der Bedingung entfallen und damit die Steuerrückstellung aufzulösen ist.

Wird der Verstoß gegen die Bedingung als unwahrscheinlich angesehen, stellt sich die Frage, ob die sofortige Vereinnahmung der Steuerersparnis ohne Passivierung eines Bilanzpostens dem Realisations- und Imparitätsprinzip gerecht wird. Die zeitraumbezogene Bedingung, die auf dem Gedanken des Ausgleichs der zeitraumbezogenen Kostenmehrbelastung beruht, steht der sofortigen Vereinnahmung entgegen. Unter Berücksichtigung des eher betriebswirtschaftlich als steuerrechtlich orientierten Kostenausgleichsgedankens und der durch den Bedingungszeitraum vorgegebenen bestimmten Zeit, bietet sich die Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens an. Dieser kann im Bedingungszeitraum zeitanteilig aufgelöst werden. Gleichzeitig wird die Homogenität des passiven Steuerabgrenzungspostens geschützt.¹⁹

Eine weitere Ursache für die passive Steuerabgrenzung wird in einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft, die Verluste erwirtschaftet, gesehen. Während

¹⁸ IdW, HFA/1/1967, 214 f.

¹⁹ Die Verwendung verschiedener Bilanzpositionen in Abhängigkeit davon, ob die Bedingung (wahrscheinlich) erfüllt oder nicht erfüllt wird, hat folgenden Vorteil: Eindeutige Transformationsregeln für eine bestimmte Kategorie von Sachverhalten führen zur Homogenität eines Bilanzpostens. Die Homogenität ist Voraussetzung für die Interpretierbarkeit des Bilanzpostens durch einen externen Bilanzleser.

der Verlust steuerrechtlich sofort berücksichtigt werden kann, ist dies handelsrechtlich nur durch die Kürzung künftiger positiver Handelsbilanzergebnisse möglich.²⁰ Die Ertragsteuerentlastung findet über die Zusammenrechnung von Steuerbilanzgewinn der Kapitalgesellschaft und Verlust der Personengesellschaft sofort statt. Geht man bei der Personengesellschaft von einem Steuerbilanzgewinn und positiven Handelsbilanzergebnis in den Folgeperioden aus, entsteht bei der Kapitalgesellschaft aufgrund der Beteiligung eine Steuerbelastung beim Ausweis eines Handelsbilanzergebnisses der Personengesellschaft von Null. Dieses Ergebnis resultiert aus der Verrechnung des Verlustes mit den positiven Ergebnissen der Folgeperioden. Daraus ergibt sich bei der Kapitalgesellschaft ein Vorsorgebedarf für die wirtschaftlich bereits vorhandene Steuerbelastung, für die eine Rückstellung nach § 249 I HGB passiviert werden muß.²¹

Damit nicht beantwortet ist die Frage, ob diese Rückstellung Ausfluß der als *lex specialis* anzusehenden Steuerabgrenzung nach § 274 I HGB ist. Hinter dem Steuerabgrenzungskonzept steht der Gedanke, die steuerlichen Folgen aus der zeitlich verschiedenen Verrechnung von Erfolgskomponenten zu erfassen. In diesem Fall stellt die Steuerrückstellung aber einen originären Bilanzierungsvorgang dar, der durch einen nicht in der Steuerbilanz, aber in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft erfaßten Bilanzierungsvorgang verursacht wird. Dabei ist die Auflösung der Ergebnisdifferenz nicht zwingend, sondern hängt davon ab, daß die Personengesellschaft in den Folgeperioden ein positives Handelsbilanzergebnis erwirtschaftet.

Deshalb muß die Steuerrückstellung aufgrund eines Verlustes aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, bei der weder der Beteiligungsbuchwert abgeschrieben wird noch ein Sonderposten mit Rücklageanteil passiviert wird, nach § 249 I HGB bilanziert werden.

²⁰ IdW, HFA/3/1976, 593. Siehe § 3.

²¹ IdW, HFA/3/1976, 593.

B. Aus der handelsrechtlichen Bilanzierung resultierende Sachverhalte

Unter der zweiten Konstellation wird in der Handelsbilanz ein Aufwand erfaßt, ohne daß ihm ein Zahlungsvorgang zugrunde liegt oder eine Betriebsausgabe verrechnet wird. Dabei handelt es sich um Geschäftsvorfälle, die die Tatbestände einer handelsrechtlichen Rückstellung nach § 249 HGB erfüllen, die Rückstellung steuerrechtlich aber nicht anerkannt wird.²² Das ist aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips immer dann der Fall, wenn handelsrechtlich ein Passivierungswahlrecht ausgeübt wird, oder wenn spezielle steuerrechtliche Voraussetzungen für die Passivierung der Rückstellung in der Steuerbilanz normiert wurden und diese (zum Teil) nicht erfüllt sind. Spezielle Voraussetzungen enthalten die Vorschriften der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG, der Rückstellung für die Unterstützungskassen nach § 4d II S. 2 EStG oder der Rückstellung wegen Verletzung fremder Schutzrechte nach § 5 III EStG.

Die mit der Aufwandsverrechnung entstehende Ergebnisdifferenz löst sich auf, wenn der antizipierte Aufwand zu einer Zahlung und damit zur Verrechnung von Betriebsausgaben führt. Die Ergebnisdifferenz ist zeitlich begrenzt, weil die Bilanzierung einer Rückstellung eine nähere Bestimmung der zukünftigen Ausgaben voraussetzt, mit der auch Vorstellungen über den zeitlichen Rahmen vorhanden sein müssen. Tritt der Vorsorgefall nicht ein, weil es bis zum antizipierten Zeitpunkt nicht zu einer Zahlung kommt, muß die Rückstellung aufgelöst werden. Dabei entsteht ein Ertrag,²³ der die Ergebnisdifferenz auflöst.²⁴

²² Schneeloch, WPg 1986, 517, 523.

²³ Wegen der hohen Anforderung an die Passivierung einer Rückstellung bezüglich der Konkretisierung der zu erwartenden Ausgaben wird dieser Fall relativ selten sein.

²⁴ Erst aus der Höhe der aus dem Vorsorgefall resultierenden Zahlung und der damit verbundenen Steuererminderzahlung wird ersichtlich, ob der aktive Steuerabgrenzungsposten die Steuerfolge in voller Höhe erfaßt hat bzw. inwieweit der Steuerabgrenzungsposten aufgrund der Nichtinanspruchnahme aufgelöst werden muß.

Der für die Bilanzierung dem Grunde nach angesprochene Fall findet sich entsprechend auch für die Bilanzierung der Höhe nach, wenn das Maßgeblichkeitsprinzip durch eine spezielle steuerrechtliche Bewertungsregelung durchbrochen wird. Ein Beispiel bildet die Pensionsrückstellung, wenn in der Handelsbilanz ein unter dem in § 6a III EStG festgelegten Zinssatz von 6 % liegender Zinssatz zur Diskontierung gewählt wird.²⁵ In diesem Fall ist die zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz aktiv abzugrenzen.

C. Sachverhalte unterschiedlicher Periodisierung

Bei der dritten Konstellation liegt der Zahlungsvorgang vor der zeitlich voneinander abweichenden Verrechnung des Aufwands und der Betriebsausgabe. Wie im Rahmen der inhaltlichen Abgrenzung des § 274 I HGB dargestellt wurde, genügt die Steuerfolge der auf diesen Periodisierungsgedanken basierenden positiven Ergebnisdifferenzen nicht, um einen passiven latenten Steuerposten nach § 274 I HGB zu bilanzieren. Die Steuerbelastung kürzt aber den Ansatz der aktiven latenten Steuern.²⁶ D.h. bei der Ermittlung des aktiven latenten Steuerpostens sind alle periodisierungsbedingten negativen und positiven Ergebnisdifferenzen zu erfassen.

Die Gliederung der Sachverhalte erfolgt dermaßen, daß zuerst die Sachverhalte erfaßt werden, bei denen ein Zahlungsvorgang zu einer unterschiedlich hohen Aktivierung führt. Anschließend werden die Sachverhalte dargestellt, bei denen in gleichem Umfang aktiviert wird, dann aber die Abschreibungspläne unterschiedlich ausgestaltet sind oder nur in einer Bilanz eine außerplanmäßige Wertkorrektur durchgeführt wird.

²⁵ Bohl, WPg 1986, 29, 34; Havermann, BFuP 1986, 114, 125; Küting, BB 1981, 1982, 1988.

²⁶ Siehe § 4 B. IV. 2. c) bb), § 4 C. III. 3. b).

1. Unterschiedlicher Aktivierungsumfang

Ein unterschiedlicher Umfang in der handels- und steuerrechtlichen Aktivierung bedeutet: Ein aufwandswirksamer Zahlungsvorgang wird in der Periode der Zahlung durch die unterschiedliche ertragswirksame Aktivierung in verschiedenem Maße neutralisiert. In den Folgeperioden löst sich die Differenz auf, wenn der aktivierte Betrag entweder durch Abschreibungen oder beim Verkauf aufwandswirksam verrechnet wird. Je geringer die Aktivierung und höher die Aufwandsverrechnung in der Zahlungsperiode war, desto geringer ist die Aufwandsverrechnung in den Abschreibungsperioden bzw. im Verkaufszeitpunkt.

Den ersten Sachverhalt stellen die handelsrechtlich zulässigen Sammelbewertungsverfahren (§ 256 HGB), das Festwert- und Gruppenbewertungsverfahren (§ 240 III, IV HGB) dar. Diese Verfahren können bei der Bewertung des Vorratsvermögens den Einzelbewertungsgrundsatz verdrängen. Steuerrechtlich sind dagegen neben der Einzelbewertung nur der Ansatz des Durchschnittswertes, die Gruppenbewertung und der Festwertansatz zulässig.²⁷

Während bei steigenden Preisen - unabhängig davon, ob in der Steuerbilanz einzeln bewertet²⁸ oder der Durchschnittswert angesetzt wird - das Fifo-Verfahren zu einer positiven Ergebnisdifferenz führt, entsteht beim Lifo-Verfahren eine negative Ergebnisdifferenz. Dagegen ist bei sinkenden Preisen die Anwendung des Fifo-Verfahrens nur eingeschränkt möglich, wobei eine negative Ergebnisdifferenz entsteht. Das Lifo-Ver-

²⁷ ADS, § 155 Tz. 94 f.; Coenberg, Jahresabschluß, 132 f.; Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 9. Hinter den Bewertungsmethoden Gruppenbewertung (§ 240 IV HGB) und Festwert (§ 240 III HGB) steht der Gedanke des Wirtschaftlichkeitsprinzips. Eine Kostensenkung wird nur erreicht, wenn dieser Wert auch steuerrechtlich angesetzt wird, so daß es i.d.R. in diesen beiden Fällen zu keiner Ergebnisdifferenz kommen wird, Jonas, DB 1978, 1409, 1414.

²⁸ Diese Aussage setzt voraus, daß die tatsächliche Verbrauchsfolge nicht der fingierten Verbrauchsfolge entspricht. Die Ermittlung der tatsächlichen Verbrauchsfolge wird beim Vorratsvermögen aber i.d.R. mit vertretbaren Kosten nicht möglich sein.

fahren ist bei sinkenden Preisen unzulässig, weil auf den niedrigeren Markt- oder Börsenpreis abzuschreiben wäre.²⁹

Die Verbrauchsfolgen sind nur für das Vorratsvermögen zulässig. Da sich die Ergebnisdifferenzen mit dem Verkauf des Vorratsvermögens auflösen und das Vorratsvermögen als Teil des Umlaufvermögens dem Unternehmen nicht langfristig zu dienen bestimmt ist,³⁰ liegen zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenzen vor.

Als zweiter Sachverhalt werden die Unterschiede in der Ermittlung der Herstellungskosten behandelt. Der Umfang der steuerrechtlich zu aktivierenden Herstellungskosten geht aus Abschn. 33 EStR hervor.³¹ Danach müssen sowohl Material- und Fertigungseinzelkosten als auch angemessene Material- und Fertigungsgemeinkosten aktiviert werden. Wahlweise ist der Ansatz weiterer aktivierbarer Gemeinkosten möglich. Dagegen wird in § 255 II HGB nur die Aktivierung der Material- und Fertigungseinzelkosten verlangt, so daß der Aktivierungsumfang für die Gemeinkosten - soweit sie der Herstellungskostendefinition genügen - in freiem Ermessen steht. Das Maßgeblichkeitsprinzip bestimmt, daß die Herstellungskosten in dem steuerrechtlich und handelsrechtlich analog normierten Bereich der Bewertungswahlrechte nicht zu einem Handelsbilanzansatz führen dürfen, der über dem Steuerbilanzansatz liegt. Damit kann aufgrund des verschiedenen Aktivierungsumfangs nur eine negative Ergebnisdifferenz entstehen, wenn handelsrechtlich nicht

²⁹ Coenenberg, Jahresabschluß, 143.

³⁰ Coenenberg, a.a.o., 123.

³¹ Obwohl eine Richtlinie keinen Gesetzescharakter hat, Tipke, Steuerrecht, 91 f., wird sie i.d.R. als Maßstab der steuerrechtlichen Ermittlung der Herstellungskosten zugrunde gelegt. Im Ergebnis liegt die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips im Rahmen der Bewertung vor, denn das handelsrechtliche Wahlrecht, Gemeinkosten zu aktivieren, wird steuerrechtlich zur Pflicht, Döllerer, BB 1987, Beilage 12/87, 14.

in voller Höhe die steuerrechtlich anzusetzenden Gemeinkosten aktiviert werden.³²

Einen Ausnahmefall von dieser Regel bildet die Möglichkeit, bei den Herstellungskosten die Fremdkapitalzinsen zu aktivieren,³³ die ex definitione - § 255 III HGB bzw. Abschn. 33 VII S. 3, 4 EStR - nicht zu den Herstellungskosten gehören. Nach (noch) h.M. werden an die steuerrechtliche Aktivierung der Fremdkapitalzinsen höhere Anforderungen als an die handelsrechtliche Aktivierung gestellt.³⁴ Der Unterschied liegt darin, daß steuerrechtlich der Finanzierungsvorgang über ein Jahr hinausgehen muß. Ist für die Aktivierung der Fremdkapitalzinsen allein diese Voraussetzung nicht erfüllt, so führt der handelsrechtliche Ansatz der Fremdkapitalzinsen zu einer positiven Ergebnisdifferenz.

Dabei ist zu berücksichtigen, daß nicht bei allen Vermögensgegenständen unterschiedliche Herstellungskosten zu zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenzen führen. Bei Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens liegt eine zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz vor, weil sie sich über die Abschreibung in der im voraus bestimmten Nutzungsdauer auflöst. Da Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens dem Unternehmen nicht langfristig dienen sollen,³⁵ sind die Ergebnisdifferenzen, die sich beim Verkauf auflösen, zeitlich begrenzt. Differenzen in den Herstellungskosten der Vermögensgegenstände des nicht abnutzbaren Anlagevermögens führen nur

³² Schneeloch, WPG 1986, 517, 552; Weyand, DB 1986, 1185, 1186.

³³ Ein entsprechender Fall liegt in der handelsrechtlich ausnahmsweise zulässigen Aktivierung von Eigenkapitalzinsen bei einem Bau gemäß § 57 III AktG 1965 für eine Aktiengesellschaft vor, soweit der übliche Zinssatz angesetzt und die Amortisation gesichert ist, ADS, § 153 Tz. 46. Diese Aktivierung ist steuerrechtlich laut dem BFH-Urteil vom 18.3.1970, BFHE 98, 547, 550, unzulässig und bildet damit einen steuerabgrenzungsrelevanten Sachverhalt.

³⁴ Harms/Küting, DB 1984, 1253, 1258; Siegel, BB 1984, 1909, 1913. Es wird die Ansicht vertreten, daß die Normierung des § 255 III HGB die handels- an die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Aktivierung der Fremdkapitalzinsen aneinander angleichen solle, was unter Berücksichtigung von Abschn. 33 VII 3, 4 EStR zu einem gleichen Handels- und Steuerbilanzansatz führen würde. Schließt man sich dieser Meinung an, so entfielen die Aktivierung der Fremdkapitalzinsen als Ursache für eine Steuerabgrenzung.

³⁵ Coenenberg, Jahresabschluß, 123.

dann zu zeitlich begrenzten Ergebnisdifferenzen, wenn Indizien für einen baldigen Verkauf sprechen.³⁶

Der unterschiedliche Aktivierungsumfang in der Handels- und Steuerbilanz kann im Extremfall dazu führen, daß eine Aktivierung nur in einer der beiden Bilanzen stattfindet, während in der anderen Bilanz der Zahlungsvorgang in voller Höhe aufwandswirksam erfaßt wird.³⁷

Hierbei handelt es sich zum einen um die handelsrechtlich zulässige Aktivierung der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten (§ 269 HGB).³⁸ Diese Kosten führen zu keinem Vermögensgegenstand, sind aber dennoch handelsrechtlich aktivierungsfähig. Da die Kosten weder zu einem Wirtschaftsgut führen, noch das Maßgeblichkeitsprinzip für Bilanzierungshilfen gilt,³⁹ ist ein Ansatz in der Steuerbilanz ausgeschlossen. Es entsteht eine positive Ergebnisdifferenz, die sich zwingend innerhalb des handelsrechtlich vorgeschriebenen Höchstabschreibungszeitraums von vier Jahren auflöst, so daß die Differenz zeitlich begrenzt ist. Die Forderung, daß die Ergebnisdifferenz aufgrund eines Geschäftsvorfalles entsteht,⁴⁰ ist zu bejahen, da die Summe der Zahlungen als Folge des Geschäftsvorfalles Herstellung der Grundlagen eines funktionsfähigen Geschäftsbetriebs aufzufassen sind.

³⁶ Zur Begriffsabgrenzung siehe § 4 D. I.

³⁷ Diese Sachverhalte werden nicht im Abschnitt über die nur die Steuerbilanz bzw. nur die Handelsbilanz betreffenden Sachverhalte behandelt, weil dort von keinen bzw. nachverlagerten Zahlungsvorgängen ausgegangen wurde, während es hier um die Aufwandsverrechnung bereits erfolgter Zahlungsvorgänge geht.

³⁸ An dieser Stelle könnte auch der Firmenwert genannt werden, wenn man ihn für eine Bilanzierungshilfe hält (strittig). Berücksichtigt man die spezielle steuerrechtliche Regelung nach § 7 I EStG, so wird keine Differenz bezüglich eines steuer- und handelsrechtlichen Anschaffungskostenansatzes entstehen, so daß der Firmenwert im Rahmen des Aktivierungsumfanges keinen Steuerabgrenzungssachverhalt darstellt.

³⁹ Siehe § 2 B. III., § 9 B.

⁴⁰ Siehe § 4 D. I.

Die Steuerabgrenzung für die Bilanzierungshilfe ist umstritten. Auf der einen Seite wird die Meinung vertreten, daß die Aktivierung einer Bilanzierungshilfe keinen Einfluß auf die Steuerabgrenzung haben darf. Hinter dieser Meinung steht der Gedanke, daß die Aktivierung und Abschreibung der Bilanzierungshilfe alleine die Handelsbilanz betrifft, also keinen Einfluß auf die Ermittlung des Steueranspruchs und damit auch den Ausweis des Steueraufwands haben kann.⁴¹

Auf der anderen Seite wird bei der Aktivierung einer Bilanzierungshilfe die Passivierung eines Steuerabgrenzungspostens gefordert, weil eine zeitlich begrenzte positive Ergebnisdifferenz entsteht.⁴²

Diese Auffassung widerspricht der Auslegung des § 274 I HGB, weil aus der Aktivierung einer Bilanzierungshilfe keine Notwendigkeit entsteht, Vorsorge für künftig anfallende Steuerzahlungen zu treffen. Diese Auffassung gibt aber wieder, daß die bei der Aktivierung der Bilanzierungshilfe entstehende, zeitlich begrenzte Ergebnisdifferenz bei der Steuerabgrenzung nicht unberücksichtigt bleiben darf: In Höhe des durch die Bilanzierungshilfe sich ergebenden Steuerabgrenzungsbetrags darf nicht mit einem Ausgleich eines zu hohen Steueraufwands einer negativen Ergebnisdifferenz gerechnet werden kann. Daher muß die Bilanzierungshilfe den Ansatz des aktiven Steuerabgrenzungspostens kürzen.

Dieses Ergebnis ergibt sich auch bei einem Vergleich mit anderen Sachverhalten, bei denen ein Zahlungsvorgang zu einer in der Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich hohen Aktivierung führt. Würde die Bilanzierungshilfe steuerlich nicht abgegrenzt, läge eine Inkonsistenz vor. Aus ihr ergäbe sich die Frage nach einer Rechtfertigung. Es könnte argumentiert

⁴¹ Bareis, BB 1985, 1235, 1236 f.; Bordewin, FR 1986, 281, 290 f.; Bund für Fachanwälte, Bericht über die Bilanzrichtlinien-Gesetz-Tagung in Berlin, 1986/87, 39; Harms/Küting, BB 1984, 648, 651; Siegel, BB 1984, 1909, 1911; Weyand, DB 1986, 1185, 1187.

⁴² Bohl, WPg 1986, 29, 34; Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V., DB 1984, 625; Küting, BB 1981, 1982, 1987.

werden, daß der Unterschied im Fall der Bilanzierungshilfe in der Bilanzierung dem Grunde nach, in den anderen Fällen in der Bilanzierung der Höhe nach liegt. Die Stichhaltigkeit dieser Begründung muß verneint werden. Geht man von dem Zahlungsvorgang aus, so ist es unmöglich, alle mit der Herstellung der Grundlagen eines funktionsfähigen Geschäftsbetriebs verbundenen Zahlungen (Gemeinkosten) in der Bilanzierungshilfe zu erfassen. Damit ist wie im Fall, daß die aktiven Bilanzansätze in der Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich hoch sind, bereits ein bestimmter Teil der Ausgaben aufwandswirksam verrechnet worden. Doch selbst ohne diese Annahme fehlt im Hinblick auf den Periodisierungsgedanken der aktiven Steuerabgrenzung ein Argument, eine zwischen Handels- und Steuerbilanz entstehende Differenz bei der Bilanzierung dem Grunde nach anders als bei der Bilanzierung der Höhe nach abzugrenzen.

Auch die folgende, gegen die Steuerabgrenzung bei einer Bilanzierungshilfe angeführten Argumentation⁴³ ist nicht überzeugend: Durch die aufwandswirksame Passivierung eines Steuerabgrenzungspostens wird das mit einer Bilanzierungshilfe verfolgte Ziel, die optische Verbesserung des Ausweises des Handelsbilanzergebnisses, teilweise aufgehoben. Man kann davon ausgehen, daß allen Sachverhalten, die zu einer handelsrechtlich höheren Aktivierung führen, (auch) das Ziel, ein höheres Handelsbilanzergebnis auszuweisen, zugrunde liegt. Dann spricht aber dieses Argument gegen die Steuerabgrenzung der Bilanzierungshilfe ebenso gegen die Steuerabgrenzung aller Sachverhalte.

In diesem Zusammenhang muß auch auf das Argument des Verhältnisses der Gewährung einer Bilanzierungshilfe - als Durchbrechung der ansonsten geltenden Rechnungslegungsgrundsätze - zu dem Prinzip der Periodenabgrenzung - das durch die geltenden Rechnungslegungsvorschriften in vielfältiger Weise durchbrochen wird - eingegangen werden. Dieses Verhältnis wird als Begründung gegen die Steuerabgrenzung aufgrund des Ansatzes

⁴³ Harms/Kötting, BB 1984, 648, 651.

einer Bilanzierungshilfe herangezogen.⁴⁴ Dieser Argumentationsweise ist zum einen nicht zuzustimmen, weil in einer von statischen und dynamischen Elementen beeinflussten Rechnungslegung aus einem Verhältnis zwischen dem Grad der normierten Verletzung der statischen Theorie - durch den Ansatz der Bilanzierungshilfe - und dem höheren Grad der normierten Verletzung der dynamischen Theorie - durch eine Nichtdurchführung einer durch die dynamische Theorie begründeten Steuerabgrenzung - keine Schlußfolgerungen zugunsten der Nichtanwendung einer Gesetzesnorm gezogen werden kann.

Zum anderen bedeutet der Ansatz der Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB eine Ausnahmeregelung von dem Realisations- und damit dem Vorsichtsprinzip. § 274 HGB stellt eine Wertentscheidung dar, nach der einer handelsrechtlich niedrigeren Aufwandsverrechnung aus steuerlicher Sicht bei der Ermittlung des aktiven Steuerabgrenzungspostens ein zusätzlicher Steuerantrag entgegengestellt ist. Würde die Steuerabgrenzung nicht durchgeführt, läge darin ein aus § 269 HGB abgeleiteter nochmaliger Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip. Das Verhältnis vor § 269 HGB zu § 274 HGB gibt dazu keinen Anhaltspunkt. Im Ergebnis ist festzuhalten, daß eine durch die Aktivierung der Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB entstandene positive Ergebnisdifferenz - entsprechend den anderen Sachverhalten, die zu einer handelsrechtlich höheren Aktivierung eines bereits erfolgten Zahlungsvorgangs führen - im Rahmen der Ermittlung des aktiven Steuerabgrenzungspostens berücksichtigt werden muß.

Zum anderen kann es aufgrund eines Zahlungsvorgangs zu einem Aktivposten allein in der Steuerbilanz kommen.

Dieses ist einerseits der Fall, wenn das handelsrechtliche Wahlrecht nach § 250 II Nr. 1, 2 bzw. § 250 III HGB in der Weise ausgeübt wird, daß die bereits bezahlten Verbrauchsteuern bzw. Zölle, die sich auf noch im Unternehmen bilanzierte Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens beziehen,

die Umsatzsteuer auf Anzahlungen bzw. das Verbindlichkeitsdisagio sofort als Aufwand verrechnet werden. Denn steuerrechtlich muß nach § 5 IV S. 2 Nr. 1, 2 bzw. § 5 IV S. 1 Nr. 1 EStG ein Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden.⁴⁵ In allen drei Fällen handelt es sich um zeitlich begrenzte, negative Ergebnisdifferenzen: Steuerrechtlich werden die Verbrauchsteuer- und Zollzahlungen aufwandswirksam, wenn die Vermögensgegenstände nicht mehr bilanziert werden bzw. bezahlt sind. Das Verbindlichkeitsdisagio ist in der Steuerbilanz zeitanteilig über die Darlehenslaufzeit aufwandswirksam zu erfassen.⁴⁶

Andererseits geht nach h.M. der Begriff des Wirtschaftsgutes über den Begriff des Vermögensgegenstands hinaus.⁴⁷ Führen in der Steuerbilanz Ausgaben zur Aktivierung eines Wirtschaftsgutes, die in der Handelsbilanz nicht als Vermögensgegenstand aktiviert werden können und damit sofort aufwandswirksam verrechnet werden müssen, so entsteht eine negative Ergebnisdifferenz. Diese ist zeitlich begrenzt, wenn das Wirtschaftsgut dem abnutzbaren Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist.⁴⁸ Die Ergebnisdifferenz besteht während der Abschreibung innerhalb der Nutzungsdauer bzw. bis zum Verkaufstag.

2. Unterschiedliche Abschreibungen bei gleicher Abschreibungsbasis

Ursache für eine unterschiedliche Aufwandsverrechnung bei handels- und steuerrechtlich gleichem Aktivierungsumfang können zum einen die Abschreibungspläne sein. Dabei liegt das

⁴⁵ ADS, § 156 Tz. 33 ff.; Merl, Steuerverpflichtungen, 8.

⁴⁶ Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 606; Schneeloch, WpG 1986, 517, 522.

⁴⁷ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 160; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 64 ff.

⁴⁸ Heydkamp, DB 1986, 1345, 1346.

Anwendungsgebiet alleine im Bereich des abnutzbaren Anlagevermögens. Da von einer identischen Abschreibungsbasis als Variable des Abschreibungsplans in der Handels- und Steuerbilanz ausgegangen wird, können die beiden Variablen Nutzungsdauer und/oder Abschreibungsmethode zu Ergebnisdifferenzen führen.

Durch die Variable Nutzungsdauer entsteht eine negative Ergebnisdifferenz, wenn die handelsrechtliche Nutzungsdauer über der in der steuerlichen Afa-Tabelle vorgegebenen Nutzungsdauer liegt. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten werden dann in der Steuerbilanz früher als in der Handelsbilanz verrechnet. Eine positive Ergebnisdifferenz entsteht bei der umgekehrten Größenrelation.⁴⁹

Der entgegengesetzte Fall liegt bei der Firmenwertabschreibung vor. Während bei linearer Abschreibungsmethode die handelsrechtliche, gesetzlich vorgeschlagene Nutzungsdauer vier Jahre beträgt, wird die steuerrechtlich zwingende Nutzungsdauer aufgrund fiskalischer Gesichtspunkte auf 15 Jahre festgelegt.⁵⁰ Eine negative Ergebnisdifferenz entsteht immer dann, wenn die handelsrechtliche Nutzungsdauer nicht auf 15 Jahre erhöht wird.

Die Variable Abschreibungsmethode führt zu Ergebnisdifferenzen, weil die handelsrechtlich angewandten Methoden wegen der speziellen steuerrechtlichen Regelung in § 7 EStG nicht maßgeblich für die Steuerbilanz sind: Der Rahmen der steuerrechtlich zulässigen Abschreibungsmethoden ist wesentlich enger als der handelsrechtliche. Steuerrechtlich sind neben der linearen (§ 7 I EStG) nur die degressive Methode - und

⁴⁹ Die Bedeutung dieses Falls muß insofern bezweifelt werden, als die Nutzungsdauern in der Afa-Tabelle - mit Ausnahme des Firmenwertes - kurz bemessen sind, so daß die Vereinbarkeit von noch kürzeren handelsrechtlichen Nutzungsdauern mit den GoB kaum gegeben sein dürfte.

⁵⁰ Die Zulässigkeit einer steuerrechtlich außerordentlichen Abschreibung ist strittig, Schmidt, EStG, § 5, Tz. 23 d. Sie würde zu einer schnelleren Auflösung bzw. Minderung der Ergebnisdifferenz führen.

diese nur in engen Grenzen - zulässig (§ 7 II EStG), wobei ein Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung erlaubt ist (§ 7 III EStG).

Beispielsweise führt eine steuerrechtlich lineare und handelsrechtlich degressive Abschreibung zu einer negativen Ergebnisdifferenz. Wird steuerrechtlich linear, handelsrechtlich zulässigerweise progressiv abgeschrieben, entsteht eine positive Ergebnisdifferenz.⁵¹

Für den allgemeinen Fall gilt: Ein Vergleich zwischen dem steuer- und handelsrechtlichen Abschreibungsbetrag laut Abschreibungsplan bestimmt die Höhe und das Vorzeichen der Ergebnisdifferenz je Abrechnungsperiode. Ist der Vermögensgegenstand in beiden Bilanzen voll abgeschrieben, so hat sich die durch den unterschiedlichen Abschreibungsplan sukzessive entstandene Ergebnisdifferenz sukzessive aufgelöst, denn die Summe der Ergebnisdifferenzen ist mit der vollen Abschreibung des Vermögensgegenstandes Null.

Ausnahmsweise entsteht eine negative Ergebnisdifferenz selbst dann, wenn die handelsrechtlichen den steuerrechtlichen Abschreibungsvariablen entsprechen. Das ist der Fall, wenn handelsrechtlich zulässig für unbewegliche Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens der Abschreibungsbetrag im Jahr des Zugangs auf einen Halbjahresbetrag aufgerundet wird. Denn steuerrechtlich ist diese Vereinfachungsregel für Abschreibungsbeträge im Jahr des Zugangs nach Abschn. 43 VII S. 3 EStR nur für bewegliche Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens zulässig. Diese negative Ergebnisdifferenz löst sich spätestens mit der letzten Abschreibung auf.

Neben den differierenden Abschreibungsplänen für Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens eröffnet § 255 III S. 2 HGB die Möglichkeit, das Disagio sofort aufwandswirksam zu verrechnen oder es zu aktivieren und nach einer

⁵¹ Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 606; Weyand, DB 1986, 1185, 1186.

planmäßigen Methode abzuschreiben. Im Vergleich zur steuerrechtlich zwingenden zeitanteiligen, über die Darlehnslaufzeit verteilten Abschreibung nach § 5 IV Nr. 1 EStG kann - wie im Fall unterschiedlicher Abschreibungsmethoden - eine zeitlich begrenzte negative Ergebnisdifferenz entstehen.⁵² Das ist der Fall, wenn in der Handelsbilanz entweder nicht aktiviert wird, eine kürzere Nutzungsdauer gewählt wird oder in den Anfangsperioden höhere Beträge abgeschrieben werden.

Neben den planmäßigen Abschreibungen existieren spezielle handels- bzw. steuerrechtliche außerplanmäßige Wertkorrekturen, die nur eine der beiden Bilanzen betreffen können.

Handelsrechtlich bedingt handelt es sich zum einen um den nach § 253 III S. 3 HGB für das Umlaufvermögen niedrigeren Zukunftswert.⁵³ Da dieser die Zukunftsentwicklung berücksichtigende Wert steuerrechtlich unzulässig ist,⁵⁴ führt er zu einer negativen Ergebnisdifferenz.

Zum anderen normiert § 280 I HGB das Wertaufholungsgebot, soweit dies nach § 280 II HGB ohne Auswirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage ist. Zur Steuerabgrenzung führt eine Zuschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens nach § 280 I HGB, die steuerrechtlich aufgrund des strengen Wertzusammenhangs⁵⁵ nach § 6 I Nr. 1 S. 3 EStG nicht nachvollzogen werden darf.

⁵² Schneeloch, WPg 1986, 517, 522; Weyand, a.a.o., 1186.

⁵³ Siegel, DStR 1986, 587, 588.

⁵⁴ ADS, § 155 Tz. 191 ff.

⁵⁵ Diese Aussage gilt nicht für die Fälle, in denen § 6 III EStG zum Tragen kommt, der die Geltung des strengen Wertzusammenhangs aufhebt.

Die dabei entstehende positive Ergebnisdifferenz löst sich spätestens mit der Vollabschreibung des Vermögensgegenstandes auf.⁵⁶

Steuerrechtlich kann es durch die Anwendung der nicht dem umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip unterliegenden Teilwertabschreibung⁵⁷ zu Ergebnisdifferenzen kommen. Eine positive Ergebnisdifferenz entsteht, wenn der Teilwert niedriger als der niedrigere beizulegende Wert nach § 253 III HGB ist.⁵⁸

Ein Anwendungsbeispiel stellt die Bewertung der Handelswaren dar. Entsprechen die Anschaffungskosten dem niedrigeren beizulegenden Wert und dem Verkaufserlös, so können als Teilwert die um die durchschnittliche Unternehmensgewinnspanne verminderten Anschaffungskosten angesetzt werden, da ein fiktiver Erwerber diese Ware nur zu einem Preis kaufen würde, der ihm noch einen Unternehmensgewinn sichern würde.⁵⁹

Wird eine unverzinsliche Forderung außerplanmäßig auf den Barwert abgeschrieben, entsteht eine negative Ergebnisdifferenz, wenn handelsrechtlich ein höherer Zinssatz zur Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Wertes⁶⁰ als steuerrecht-

⁵⁶ An dieser Stelle soll darauf hingewiesen werden, daß nach dem AktG 1965 handelsrechtlich, um der steuerrechtlichen Forderung nach der umgekehrten Maßgeblichkeit nachkommen zu können, der für steuerliche Zwecke für zulässig gehaltene niedrigere Wert angesetzt (§§ 154 II Nr. 2, 155 III AktG 1965) und selbst bei steuerrechtlicher Nichtanerkennung beibehalten werden durfte. Das führte zu einer negativen Ergebnisdifferenz, die im Fall des abnutzbaren Anlage- und Umlaufvermögens zeitlich begrenzt gewesen war. Diese Differenz kann nicht mehr entstehen, da nach §§ 254, 279 II HGB nur noch der steuerrechtlich zulässige Wert angesetzt werden darf und damit eine Zuschreibung unabhängig von § 280 HGB bei einer steuerrechtlichen Nichtanerkennung erforderlich wird, vgl. Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 137.

⁵⁷ Siehe § 2 B. IV. 2. Die Ablehnung der Interpretation der Teilwertabschreibung als Steuervergünstigung führt dazu, daß die Teilwertabschreibung unter die dritte, nicht unter die erste Konstellation fällt.

⁵⁸ Der Ansatz des niedrigeren steuerlich zulässigen Wertes nach § 254 HGB ist für Kapitalgesellschaften nach § 279 II HGB nur unter der Voraussetzung der Geltung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips zulässig. Da die Geltung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips abgelehnt wurde, entsteht die Differenz bei der Anwendung einer der oben aufgeführten Teilwertansätze.

⁵⁹ BFH-Urteil 6.11.1975, BFHE 121, 312, 316; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6 Anm. 1007 ff.; Thiel, Bilanzrecht, 158.

⁶⁰ Zum niedrigeren beizulegenden Wert siehe ADS, § 153 Tz. 10; Coenenberg, Jahresabschluß, 99.

lich für die Teilwertermittlung⁶¹ gewählt wird.⁶² Negative Ergebnisdifferenzen entstehen außerdem, wenn trotz wirtschaftlichem Handeln der Verkaufserlös wesentlich unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegt. Dieser Sachverhalt liegt bei Ärztemustern, gegebenenfalls auch bei Gängigkeitsabschreibungen vor: Handelsrechtlich muß der niedrigere beizulegende Wert in Höhe des Verkaufserlöses von Null bzw. der unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegende Wert angesetzt werden. Steuerrechtlich ist davon auszugehen, daß ein fiktiver Erwerber bereit wäre, für diese wirtschaftlich sinnvolle Anschaffung die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu zahlen, so daß der Teilwert diesen Kosten entspricht.⁶³ Da es sich in diesen Fällen um die Abschreibung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens handelt, ist die Ergebnisdifferenz auf den Zeitraum bis zum Verkauf bzw. der Abgabe begrenzt.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß alle Sachverhalte der dritten Konstellation - unterschiedliche Periodisierung von Zahlungsvorgängen - bei der Ermittlung des aktiven latenten Steuerpostens zu berücksichtigen sind.

⁶¹ Zum Teilwert s. Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 176; Thiel, Bilanzrecht, 159.

⁶² Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 28; Havermann, BFuP 1986, 114, 125; Thiel, Bilanzrecht, 159 f.

⁶³ BFH-Urteil 30.1.1980, BFHE 130, 28, 31 ff.; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6 Anm. 1007 ff.; Thiel, Bilanzrecht, 157.

§ 6 Bilanzierung der Höhe nach

Sind die Voraussetzungen für die Bilanzierung dem Grunde nach erfüllt, stellt sich die Frage der Bilanzierung der Höhe nach. Diese ist abhängig von der bilanziellen Einordnung der Steuerabgrenzungsposten.

Geht man in einer Abrechnungsperiode von einer nur durch einen einzigen Geschäftsvorfall hervorgerufenen Ergebnisdifferenz aus und lösen sich keine früher entstandenen Ergebnisdifferenzen auf, so gilt: Die Bewertung eines passiven Steuerabgrenzungspostens muß entsprechend den allgemeinen Rückstellungsgrundsätzen der für die zukünftige Steuerzahlung - Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer¹ - geschätzte Betrag sein.² Für einen aktiven Steuerabgrenzungsposten erübrigt sich die Bewertung im eigentlichen Sinne, da die Höhe einer Bilanzierungshilfe durch die Zahlung bestimmt wird. In diesem Fall ist die auf die negative Ergebnisdifferenz anteilmäßig entfallende Körperschaft- und Gewerbeertragsteuerzahlung maßgeblich.

Die problemlose Bewertung ist nicht mehr möglich, wenn - realitätsnah - in einer Abrechnungsperiode gleichzeitig berücksichtigt werden:

- (a) Geschäftsvorfälle, die zu positiven und zu negativen Ergebnisdifferenzen führen,
- (b) Geschäftsvorfälle, die zur Bildung und Geschäftsvorfälle, die zur Auflösung aktiver und passiver Steuerabgrenzungsbeträge führen,

¹ Bordewin, DStZ 1986, 79, 90; Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 893.

² Vgl. Coenenberg, Jahresabschluß, 203; Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 14. Frey vertritt die Ansicht, daß der Barwert anzusetzen ist, wenn eine Ergebnisdifferenz über mehrere Perioden besteht, Frey, BB 1978, 1225, 1230. Das Nominalwertprinzip i.V.m. der Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses erfordern aber den Ansatz des Rückzahlungsbetrags, Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 52; Döllner, DStZ 1975, 291, 294; Hennig, Latente Steuern, 208; Merl, Steuerverpflichtungen, 251.

- (c) Ein von der Höhe der Ausschüttung abhängiger Steuersatz,³ der bei einem sich verändernden Ausschüttungsverhalten nicht konstant ist.

Die für die Bewertung aufgezeigten Probleme werden im folgenden einzeln erörtert.

A. Saldierungsproblematik

Treffen eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen aufeinander, die sowohl zu aktiven als auch passiven Steuerabgrenzungsbeträgen führen, so stellt sich die Frage, ob und inwieweit eine Zusammenfassung der aus den Einzelsachverhalten entstehenden Steuerabgrenzungsbeträge möglich bzw. notwendig ist.

Anstelle der Einzelbewertung und deren Ausweis bestehen zwei Möglichkeiten für eine Zusammenfassung. Als erste Alternative können alle sich auf eine Bilanzseite beziehenden Steuerabgrenzungsbeträge zusammengefaßt werden. Die zweite Alternative besteht in der Zusammenfassung aller aktiven und passiven Steuerabgrenzungsbeträge.⁴ Da sich die Steuerabgrenzung i.d.R. über mehrere Perioden erstreckt, können die beiden Alternativen nochmals unterteilt werden: Entweder werden nur die in der gleichen Abrechnungsperiode fälligen Beträge zusammengefaßt oder es werden alle Steuerabgrenzungsbeträge einer Abrechnungsperiode zusammengefaßt, wobei die zeitlich-betragsmäßige Struktur der Steuerabgrenzungsbeträge verloren geht.

Das in § 274 HGB normierte Bewertungskonzept muß sich aus der Vorschrift selbst i.V.m. den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen ergeben. Der im logischen Konzept des § 274 HGB dargestellte Konzeptionsbruch zwischen Gesamtdifferenz- und

³ Ein von der Höhe des zu versteuernden Einkommens abhängiger Steuersatz besteht im KStG nicht. Wird eine Steuerabgrenzung für Nicht-Kapitalgesellschaften bejaht, so muß aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs dieser Faktor ebenfalls berücksichtigt werden oder aber durch eine vereinfachende Abstraktion umgangen werden, siehe § 10 D.

⁴ Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 47.

Einzel differenz betrachtung⁵ gewinnt im Rahmen der Bewertung wieder Bedeutung. Im folgenden werden zuerst die beiden theoretisch möglichen Bewertungsmethoden dargestellt, wobei eine Betrachtungsweise gewählt wird, die an dem mit dieser Methode zu vereinbarenden Wortlaut des § 274 HGB orientiert ist. Daran knüpft sich der Schluß an die für § 274 HGB geeignete Bewertungsmethode.

I. Einzeldifferenzbetrachtung

Eine an der Einzeldifferenzbetrachtung orientierte Bewertung ist aus dem bilanziellen Charakter der Rückstellung abzuleiten. Danach ist für jeden eine positive oder negative Ergebnisdifferenz hervorrufenden Geschäftsvorfall die Steuerfolge, die sich bei der Auflösung der Ergebnisdifferenz ergibt, zu antizipieren. Für Ergebnisdifferenzen, die sich in der gleichen Abrechnungsperiode auflösen, bestehen die gleichen Voraussetzungen für die Realisierung der vorweggenommenen Steuerfolge. Damit unterliegen die Ergebnisdifferenzen einem gleich hohen Steuer(minder-)zahlungsrisiko, und es kann vom Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen werden:⁶ Die Geschäftsvorfälle, die eine Bilanzseite betreffen und deren verursachende Ergebnisdifferenzen sich im gleichen Abrechnungsjahr auflösen, können gemeinsam bewertet werden.

An die Ermittlung des zukunftsorientierten aktiven und passiven Steuerabgrenzungspostens schließt sich die Frage, ob der Ausweis eines Steuerabgrenzungspostens, d.h. nur der Abrechnungsspitze, genügt.⁷

Ohne gegen die GoB des Vollständigkeitsprinzips - § 246 I HGB - und des Saldierungsverbots - § 246 II HGB - zu verstoßen,

⁵ Siehe § 4 A. II.

⁶ Vgl. ADS, § 152 Tz. 145; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 100 f.

⁷ Da die (Nicht-)Saldierung die Höhe des bzw. der Steuerabgrenzungsposten(s) bestimmt, ist neben dem Ausweis auch die Bewertung betroffen.

bestehen zwei Möglichkeiten vom Einzelbewertungsgrundsatz abzuweichen und Aktiv- und Passivposten zu saldieren.

Zum einen ist eine Saldierung möglich, wenn die rechtlichen Voraussetzungen für die Aufrechnung nach §§ 404, 407 BGB vorliegen, die die Schuld nach § 389 BGB in Höhe des Aufrechnungsbetrags zum Erlöschen bringen.⁸ Die erste Voraussetzung - Identität von Gläubiger und Schuldner - ist gegeben, da das Unternehmen im Rahmen der Steuerzahlungen (potentieller) Gläubiger und Schuldner gegenüber dem Fiskus ist. Die zweite Voraussetzung, daß es sich um Gattungsschulden handelt, ist ebenfalls erfüllt, denn Geldschulden sind Gattungsschulden nach §§ 243, 244 BGB. Problematisch ist nicht nur die dritte Voraussetzung - der Schuldner hat gleichzeitig eine Forderung gegen den Gläubiger -, sondern auch die vierte Voraussetzung - die Forderung und Verbindlichkeit muß fällig bzw. die Verbindlichkeit zumindest erfüllbar sein -. Weder ist die antizipierte Steuerzahlung Verbindlichkeit noch kann aus der antizipierten Steuerminderzahlung eine Forderung gegen den Fiskus abgeleitet werden. Denn in beiden Fällen fehlt es an der Verwirklichung der nach § 38 AO geforderten Tatbestände.⁹ Daher müssen die dritte und vierte Voraussetzung als nicht erfüllt angesehen werden. Damit ist ein gemeinsamer Ausweis der Steuerabgrenzung aufgrund einer Aufrechnung nicht möglich.

Zum anderen soll im Hinblick auf die Bilanzklarheit der Einzelbewertungsgrundsatz für die Fälle aufgelockert werden, in denen zwei juristisch getrennte Geschäfte unter wirtschaftlicher Betrachtung als wirtschaftlich einziges Geschäft anzusehen sind.¹⁰ Damit wird das Ziel verfolgt, einen Wertausgleich zwischen Leistung und Gegenleistung zu erzielen. Dieser Fall

8 ADS, § 152 Tz. 145; Hüttemann, Verbindlichkeiten, 47 ff.

9 Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 606.

10 BFH-Urteil 19.7.1973, BFHE 139, 244, 250; Mathiak, StuW 1984, 270, 275. Das Urteil bezieht sich auf eine Rückstellung für drohende Verluste aus einem Dauerschuldverhältnis (Mietvertrag). Aufgrund des während der Lebenszeit des Unternehmens bestehenden Steuerschuldverhältnisses kommt die analoge Anwendung dieses Urteils in Betracht.

liegt aufgrund des unterschiedlichen materiellen Inhalts von aktivem und passivem Steuerabgrenzungsposten, der in einer unterschiedlichen wirtschaftlichen Entstehungsintensität zum Ausdruck kommt, nicht vor.¹¹ Die passive Steuerabgrenzung setzt die wirtschaftliche Entstehung einer Schuld voraus. Demgegenüber genügt für die Bilanzierung eines aktiven Steuerabgrenzungspostens eine zeitlich verschobene Erfassung der Erfolgskomponenten.

Es gibt ein weiteres Indiz gegen die Annahme eines gleichen materiellen Inhalts: Während die Rückstellung dem Vollständigkeitsgrundsatz unterliegt, gilt dies für die Bilanzierungshilfe nicht.¹²

Diese Überlegungen lassen eine Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz nicht zu. Daraus folgt, daß nicht alleine die Abrechnungsspitze, sondern der passive und aktive Steuerabgrenzungsposten getrennt ausgewiesen werden müssen. Der Umfang des Wahlrechts aus § 274 II HGB bezieht sich damit auf die Summe der aus den negativen Ergebnisdifferenzen entstehenden Steuerabgrenzungsbeträge.

II. Gesamtdifferenzbetrachtung

Die Gesamtdifferenzbetrachtung geht von den Saldogrößen zu versteuernder Gewinn und Handelsbilanzergebnis aus. Der abzugrenzende Steueraufwand/-ertrag wird ermittelt, indem der dem handelsrechtlichen Ergebnis entsprechende fiktive Steueraufwand, ermittelt auf der Basis der in dieser Abrechnungsperiode maßgeblichen Steuerverhältnisse, dem tatsächlichen, nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Steueraufwand gegenübergestellt wird. Das Ergebnis bildet ein aktiver oder passiver Steuerabgrenzungsposten. Mit ihm wird nicht die Steuerfolge bei der Auflösung der Ergebnisdifferenz vorwegge-

¹¹ Vgl. Bareis, BB 1985, 1235, 1236.

¹² Kupsch, Rechnungslegung, 75.

nommen, sondern der Steueraufwand wird auf der Basis einer fingierten Erfolgssituation dieser Abrechnungsperiode ermittelt.¹³

Die Gesamtdifferenzbetrachtung setzt eine symmetrische Betrachtung der aus negativen und positiven Ergebnisdifferenzen sich ergebenden Steuerabgrenzungsbeträge voraus.¹⁴ Auf diesem Hintergrund stellt das Wahlrecht für die Bilanzierung der aktiven latenten Steuern eine systeminkonforme Regelung dar. Dabei weicht der Umfang des Wahlrechts der Gesamtdifferenzbetrachtung von dem der Einzeldifferenzbetrachtung ab: Entsteht im Ergebnis ein aktiver Abgrenzungsposten, so erstreckt sich das Wahlrecht nicht wie bei der Einzeldifferenzbetrachtung auf die Steuerfolge der gesamten negativen Ergebnisdifferenzen, sondern nur auf die um die positiven Ergebnisdifferenzen gekürzten negativen Ergebnisdifferenzen. Entsteht im Ergebnis ein passiver Abgrenzungsposten, entfaltet das Wahlrecht keine Wirkung. Denn der Steuerabgrenzungsposten, der auf der Basis der um die negativen Ergebnisdifferenzen gekürzten positiven Ergebnisdifferenzen ermittelt wird, ist passivierungspflichtig.

Stellt man die Frage nach der Vereinbarkeit dieser Gesamtdifferenzbetrachtung mit den handelsrechtlichen GoB, sind drei Kritikpunkte festzustellen.

Der erste Kritikpunkt liegt in der Saldierung des aktiven Steuerabgrenzungspostens, ermittelt aus der Summe der einzelnen negativen Ergebnisdifferenzen, und des passiven Steuerabgrenzungspostens, ermittelt aus der Summe der einzelnen positiven Ergebnisdifferenzen. Soweit der Steuerabgrenzungsposten auf der Basis von positiven Ergebnisdifferenzen beruht, die zur Antizipation einer wirtschaftlich entstandenen Steuerbelastung führen, besitzt er einen anderen materiellen Inhalt als der Steuerabgrenzungsposten, der auf Ergebnisdifferenzen

¹³ Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 79.

¹⁴ Lehmann, a.a.o. Tz. 48.

beruht, die Ausfluß einer unterschiedlichen Periodisierung sind.¹⁵

Der zweite Kritikpunkt liegt in der Nichtberücksichtigung der Zeitstruktur eines auf einer Vielzahl von negativen/positiven Steuerabgrenzungsbeträgen beruhenden aktiven/passiven latenten Steuerpostens.¹⁶ Weist man im Rahmen der Saldierung jedem einzelnen aktiven einen passiven Steuerabgrenzungsbetrag zu,¹⁷ so sind unter zeitlichem Aspekt die Fälle unproblematisch, in denen sich entweder die verursachenden Ergebnisdifferenzen in der selben Abrechnungsperiode auflösen oder sich die negativen Ergebnisdifferenzen früher als die positiven Ergebnisdifferenzen auflösen. Denn die Einnahme in Form einer Steuererminderzahlung ist früh genug realisiert, um die anfallende Steuerausgabe zu decken. Lösen sich dagegen die positiven Ergebnisdifferenzen früher als die negativen Ergebnisdifferenzen auf, so ist eine Steuerausgabe zu leisten, ohne daß eine in der Saldierung zum Ausdruck kommende interne Finanzierung möglich ist. Denn die Steuererminderzahlung wird erst später realisiert. Diese Konstellation widerspricht dem Vorsichtsprinzip, weil in dieser Abrechnungsperiode ein ungedeckter Aufwand nicht ausgewiesen wird.

Der dritte Kritikpunkt liegt in der gegenwartsbezogenen Betrachtung der passiven Steuerabgrenzungsbeträge. Sie wird der Rückstellung als zukunftsorientierter Bilanzposition nicht gerecht. Gleichzeitig wäre es nicht möglich, die Wahrscheinlichkeit, mit der die Steuerfolge - Steuerbe- oder -entlastung - eintritt, zu prüfen.

¹⁵ Döllerer, BB 1987, Beilage 12/87, 5. Deshalb wurde der gemeinsame Ausweis im Rahmen der Einzeldifferenzbetrachtung abgelehnt, siehe § 4 A. I.

¹⁶ , Lehmann, Steuerabgrenzung Tz. 28.

¹⁷ Vereinfachend wird von gleich hohen Beträgen ausgegangen, was das hier entscheidende Ergebnis nicht beeinflußt.

III. Bewertung nach § 274 HGB

Die Bewertungsmethode muß dem Wortlaut des § 274 HGB und seiner Auslegung im Rahmen der Bilanzierung dem Grunde nach gerecht werden. Geeignet ist die aus der Tatbestandsseite abgeleitete Gesamtdifferenzbetrachtung, wenn sie um die oben aufgeführten Kritikpunkte, korrigiert wird.

1. Passive Steuerabgrenzung

Die Saldierung materiell unterschiedlicher Steuerabgrenzungsbeträge wird verhindert, wenn die passiven Steuerabgrenzungsbeträge mit höherer Entstehungsintensität - für die Steuerabgrenzung wird neben einer Ergebnisdifferenz die wirtschaftliche Entstehung einer Schuld gefordert - aus der Gesamtdifferenzbetrachtung herausgerechnet und gesondert ausgewiesen werden. Die Höhe dieses passiven Steuerabgrenzungspostens ist nach den für Rückstellungen geltenden Grundsätzen¹⁸ zu bewerten: Entsprechend der Einzeldifferenzbetrachtung ist für die positiven Ergebnisdifferenzen einzeln eine Antizipation der zukünftig bei der Auflösung der Einzeldifferenzen anfallenden Steuerzahlung notwendig.¹⁹ Die Höhe der Rückstellung erfordert am Bilanzaufstellungsstichtag eine auf den Bilanzstichtag bezogene Schätzung.²⁰ Bei ihr stellen die Höhe der einzelnen

¹⁸ Zu den Grundsätzen für Rückstellungen s. Coenberg, Jahresabschluß, 203; Knobbe-Keuk, Bilanzsteuerrecht, 182 f.

¹⁹ Körner vertritt die Auffassung, daß die Höhe einer Rückstellung von der Höhe der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme abhängt, Körner, WPG 1984, 43, 48. Dem ist nicht zuzustimmen, da eine Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % nur für die Frage der Bilanzierung dem Grunde nach Bedeutung entfaltet. Wird die Bilanzierung dem Grunde nach bejaht, so muß die Rückstellung in Höhe der antizipierten Ausgabe gebildet werden.

²⁰ Kupsch, Rückstellungen, 264 f.

Ergebnisdifferenz²¹ und der im Auflösungszeitpunkt²² maßgebliche Steuersatz - kombiniert aus Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer - die entscheidenden Variablen dar.

2. Aktive Steuerabgrenzung

Eine Gesamtdifferenzbetrachtung bietet sich für die nicht durch die Einzeldifferenzbetrachtung abgedeckten positiven und negativen Ergebnisdifferenzen an. Da es sich um Ergebnisdifferenzen handelt, die auf unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Periodisierungsvorstellungen basieren, liegt ein gleicher materieller Inhalt vor. Die Zusammenfassung führt nicht zu einem Verstoß gegen das Saldierungsverbot nach § 246 II HGB, sondern unterstützt die Bilanzklarheit. Liegt im Ergebnis eine positive Differenz vor, ist der Ansatz der Bilanzierungshilfe Null. Entsteht eine negative Ergebnisdifferenz, so legt die bilanzielle Einordnung des aktiven latenten Steuerpostens die Bewertung fest: Zuerst muß die Differenz zwischen dem Steuerbilanzgewinn und dem Handelsbilanzergebnis, das um die nach § 274 I HGB abzugrenzenden positiven Ergebnisdifferenzen korrigiert sein muß, festgestellt werden. Der Anteil der Differenz am Steuerbilanzgewinn legt den Anteil am Steueraufwand - Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer - fest, der aktiv abgegrenzt werden kann.²³

²¹ Aufgrund der Bilanzidentität ist die Höhe der Ergebnisdifferenz bei einer zeitlich begrenzten Differenz im Auflösungszeitpunkt zwingend so hoch wie im Entstehungszeitpunkt und steht damit fest.

²² Löst sich die Differenz sukzessive auf, so müssen Differenzauflösungsbetrag und Steuersatz für jede Abrechnungsperiode getrennt berechnet und addiert werden.

²³ Aus dieser Bewertung des aktiven Steuerabgrenzungspostens entsteht ein verschiedenes Bewertungskonzept für die positiven Ergebnisdifferenzen, die zur passiven Steuerabgrenzung nach § 274 I HGB führen - zukunftsorientiert - und den positiven Ergebnisdifferenzen, die gegen die negativen Ergebnisdifferenzen saldiert werden - gegenwartsorientiert. Die unterschiedliche Bewertung ist aufgrund der unterschiedlichen Entstehungsintensität gerechtfertigt und sichert die Homogenität des aktiven latenten Steuerpostens.

Dem zweiten und dritten Kritikpunkt wird durch die dargestellte Regelung insofern Rechnung getragen, als die Zeitstruktur des Bilanzpostens alleine dort Bedeutung gewinnt, wo sie erforderlich ist: Bei den durch die Einzeldifferenzbetrachtung erfaßten wirtschaftlich entstandenen Steuerbelastungen nach § 274 I HGB. Die Vernachlässigung der Zeitstruktur durch die Gesamtdifferenzbetrachtung bei der periodisierungsbedingten Steuerabgrenzung wird einerseits durch die Gegenwartsbetrachtung zugunsten der Objektivierung bewußt in Kauf genommen. Andererseits tritt sie hinter das Ziel der Bilanzierungshilfe, die Erleichterung der Inanspruchnahme des Wahlrechts, Aufwandsrückstellungen zu passivieren,²⁴ zurück.

Mit der Gesamtdifferenzbetrachtung ist der Umfang des Wahlrechts auf die um die positive nicht rückstellungsrelevante Ergebnisdifferenz gekürzte positive Ergebnisdifferenz festgelegt. Es stellt sich die Frage, ob das Wahlrecht nur einen Ansatz von Null bzw. dem gesamten Betrag oder auch jeden Zwischenansatz zuläßt.

Die Periodisierungsfunktion der Bilanzierungshilfe²⁵ führt erst einmal zu dem Ergebnis, daß jeder Zwischenwert für zulässig gehalten werden muß.²⁶ Die Wahl eines beliebigen Zwischenwertes in jeder Periode würde aber einen Vergleich im Zeitablauf unmöglich machen. Um einen Vergleich zu ermöglichen, ist es notwendig zu fordern, daß bei dem Ziel, einen niedrigeren Bilanzansatz anzusetzen, bestimmte Ergebnisdifferenzen aus der aktiven Steuerabgrenzung ausgeklammert werden.

An die Zulässigkeit bestimmter Zwischenwerte knüpfen sich zwei weitere Bewertungsfragen an. Zum einen muß geklärt wer-

²⁴ Bundestags-Drucksache 10/4268, 107.

²⁵ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 104.

²⁶ Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 29; Glade, Rechnungslegung, § 274 Tz. 23; Siegel, DStR 1986, 587, 592. Die Zulässigkeit einer Teilaktivierung wird auch für die Bilanzierungshilfe Firmenwert bejaht, ADS, § 153 Tz. 131.

den, ob nachträglich in Höhe der noch vorhandenen Ergebnisdifferenz ein aktiver Steuerabgrenzungsposten gebildet werden kann, wenn in der Periode der Entstehung der negativen Ergebnisdifferenz die Steuerabgrenzung abgelehnt wurde. Zum anderen stellt sich die Frage, ob ein einmal gebildeter Steuerabgrenzungsposten beliebig, d.h. unabhängig von den in § 274 II S. 4 HGB normierten Auflösungsgründen, wieder vermindert bzw. aufgelöst werden kann.

Beide Fragen sind zu vereinen. Der Grund dafür liegt nicht in der Bewertungsstetigkeit nach § 252 I Nr. 6 HGB, denn diese gilt nach h.M. für die Bilanzierungshilfe, der ein außerordentlicher Charakter beigelegt wird, nicht.²⁷ Die Begründung liegt einerseits in der Funktion dieser Bilanzierungshilfe: Eine Periodisierung des Steueraufwands wird nur erreicht, wenn die Bildung und Auflösung des Steuerabgrenzungspostens entsprechend ihrem Maßstab - Bildung und Auflösung der Ergebnisdifferenz - erfolgt. Dabei fehlt die Möglichkeit einer Auflösung wie er bei den Bilanzierungshilfen Firmenwert und Eingangsetzungskosten, die einen immateriellen Wert wiedergeben sollen, über die planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung besteht.²⁸ Andererseits erzwingt der Grundsatz der Wertstetigkeit, daß eine einmal im Rahmen eines Wahlrechts ausgeübte Entscheidung beibehalten werden muß, soweit sich die Rahmendaten nicht ändern.²⁹ Daraus muß nicht nur auf ein Nachholungsverbot, sondern auch auf eine an den gesetzlich normierten Gründen orientierte Auflösung eines einmal gebildeten Steuerabgrenzungspostens geschlossen werden.³⁰

²⁷ Hafner, BFuP 1986, 373, 378 f.; Heydkamp, DB 1986, 1345, 1346; Kupsch, Rechnungslegung, 75. Siegel kommt unter Anwendung der Bewertungsstetigkeit zum gleichen Ergebnis, Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 155 f.; Siegel, DStR 1986, 587, 592.

²⁸ Siegel, a.a.o., 592.

²⁹ Dieser Grundsatz ist aus dem Aufstellungsgrundsatz § 243 II HGB, der einen klaren und übersichtlichen Jahresabschluß fordert, abzuleiten, Kupsch, Rechnungslegung, 76.

³⁰ Vgl. Siegel, DStR 1986, 587, 592.

B. Zeitachsenbetrachtung

Eine Betrachtung der Steuerabgrenzung im Zeitablauf führt dazu, daß ein passiver und/oder aktiver Steuerabgrenzungsposten gleichzeitig durch die Bildung und Auflösung einzelner Ergebnisdifferenzen beeinflusst wird. Geht man von im Zeitablauf gleichbleibenden Steuervorschriften aus, so kompensieren sich im Fall der Rückstellung die Steuerabgrenzungswirkungen der entstehenden und sich auflösenden rückstellungsrelevanten positiven Ergebnisdifferenzen. Im Fall der Bilanzierungshilfe können entstehende negative bzw. sich auflösende nicht rückstellungsrelevante positive Ergebnisdifferenzen gegen die entstehenden nicht rückstellungsrelevanten positiven bzw. sich auflösenden negativen Ergebnisdifferenzen aufgerechnet werden.

Diese Aufrechnung wird problematisch, wenn sich die relevanten Körperschaft- und/oder Gewerbebeertragsteuersätze geändert haben oder wahrscheinlich ändern werden.³¹ Dies wirft die Frage nach der Bilanzierung eines in früheren Abrechnungsperioden entstandenen Steuerabgrenzungspostens und der Behandlung sich neu bildender Ergebnisdifferenzen auf.

Kommt es in einer Abrechnungsperiode zu einer Steuersatzänderung, so wäre für die bereits bilanzierten Steuerabgrenzungsbeträge einerseits eine Bewertungskorrektur unter Anwendung des neuen Steuersatzes denkbar. Dadurch würde in dieser Periode ein aperiodischer Steueraufwand in der Handelsbilanz ausgewiesen, der bereits im Jahr der Ergebnisdifferenzbildung hätte erfaßt werden müssen. Andererseits könnte der bis zu dieser Periode entstandene Steuerabgrenzungsposten beibehalten werden. Das würde zum einen eine am alten Steuersatz

³¹ Der Begriff "wahrscheinlich ändern werden" soll bedeuten, daß Indizien für die Steuersatzänderung vorliegen. Der erforderliche Konkretisierungsgrad ist vergleichbar mit dem, der bei Preisänderungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen auf der Seite des Schuldners gefordert wird, vgl. Bund für Fachanwälte für Steuerrecht, Bericht über die Bilanzrichtlinien-Gesetztagung in Berlin, 1986/87, 37; Mathiak, StuW 1984, 270, 275.

orientierte Auflösung des Postens erfordern. Zum anderen wäre für diese Ergebnisdifferenzen nicht die gesamte Steuerwirkung abgegrenzt worden.

Ist eine zukünftige Steuersatzänderung zu erwarten, stellt sich die Frage, wie in dieser Abrechnungsperiode neu zu bildende Steuerabgrenzungsbeträge, die sich erst bei Geltung des neuen Steuersatzes auflösen, zu bewerten sind. Es könnte noch eine mit dem alten oder bereits eine mit dem neuen Steuersatz bewertete Abgrenzung erfolgen. Die Betrachtung erfolgt getrennt für die passive und aktive Steuerabgrenzung.

I. Passive Steuerabgrenzung

Die Steuerabgrenzung nach § 274 I HGB basiert auf der zukunftsorientierten Betrachtungsweise der Rückstellungen. Daraus folgt für bereits bilanzierte Steuerabgrenzungsbeträge, die sich im Zeitraum der Geltung des neuen Steuersatzes auflösen werden, daß eine Anpassung des Steuerabgrenzungspostens an das Niveau des neuen Steuersatzes im Zeitpunkt des Erkennens der Steuersatzänderung erforderlich ist.³²

Neu zu bildende Rückstellungen müssen zukunftsbezogen mit dem in der Ergebnisauflösungsperiode wahrscheinlich geltenden Steuersatz gebildet werden.³³ Dieses Reaktionsmuster auf eine erfolgte bzw. erwartete Steuersatzänderung entspricht dem an

³² Bund für Fachanwälte für Steuerrecht, a.a.o., 37 f.; Langer, WPg 1983, 393, 398; a.A. Bremer, DB 1984, 2417. In der Berücksichtigung der künftigen Steuersatzänderung für bereits erfaßte Steuerabgrenzungsbeträge kann kein Verstoß gegen das Prinzip der Berücksichtigung wertbegründender Ereignisse gesehen werden, da die Rückstellungsbewertung in jeder Periode unter Berücksichtigung aller relevanten, also auch neuer Gesichtspunkte, überprüft werden muß, vgl. Coenenberg, Jahresabschluß, 203; Kupsch, FR 1976, 346, 349.

³³ ADS, § 156 Tz. 11; Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 616; IASC, Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 670; Merl, Steuerverpflichtungen, 249. Diese Bewertung entspricht der Rückstellungsbewertung bei zu erwartenden, bereits konkretisierten Preisänderungen, Bund für Fachanwälte für Steuerrecht, Bericht über die Bilanzrichtlinien-Gesetz-Tagung in Berlin, 1986/87, 37; Mathiak, StuW 1984, 270, 275.

der statischen Bilanztheorie orientierten "Liability-Concept", das von der Vorstellung der Bilanz als Vermögensdarstellung ausgeht.³⁴

II. Aktive Steuerabgrenzung

Die Bilanzierungshilfe nach § 274 II HGB orientiert sich an der Gegenwart. Daraus ergibt sich, daß erst später eintretende Ereignisse für die Aktivierung des Steuerabgrenzungspostens und damit den Ansatz der "Quasi-Anschaffungskosten"³⁵ ohne Bedeutung sind. Der Teil des Steuerabgrenzungspostens, der sich auf die bereits entstandenen Ergebnisdifferenzen bezieht, ist weder bei einer Steuersatzänderung in dieser Periode noch bei einer erwarteten Steuersatzänderung an den neuen Steuersatz anzupassen. Ein geänderter Steuersatz erhält erst ab dem Zeitpunkt seiner rechtlichen Geltung für die Steuerabgrenzung neu entstehender Ergebnisdifferenzen Bedeutung.³⁶

Um die Identität von den Steuerzahlungen und dem handelsrechtlich ausgewiesenen Steueraufwand zu sichern, muß die Auflösung der Steuerabgrenzungsbeträge zu dem bei der Bildung angewandten Steuersatz erfolgen. Dies ist nur möglich, wenn Aufzeichnungen über die einzelnen relevanten Geschäftsvorfälle mit ihrem Einfluß auf den Steuerabgrenzungsposten vorhanden sind.³⁷

Daraus ist abzuleiten, daß der auf der Gesamtdifferenzbetrachtung ermittelte Steuerabgrenzungsposten unter Berücksichtigung

³⁴ Hille, Latente Steuern, 194; Niehus, Wpg 1974, 28, 33. Die Normierung der aktiven latenten Steuern als Bilanzierungshilfe ist nicht vereinbar mit dem Liability-Concept, das im aktiven Steuerabgrenzungsposten einen Vermögensgegenstand sieht.

³⁵ Bremer, DB 1984, 2417.

³⁶ Financial Accounting Standards Board, Accounting for Income Tax, 1986 Tz. 154 - 158. Durch die unterschiedliche Behandlung der sich auflösenden und neu bildenden Ergebnisdifferenzen wird eine Kongruenz zwischen Steueraufwand und Handelsbilanzergebnis verhindert.

³⁷ Hennig, Latente Steuern, 100.

sichtigung der Auflösung der einzelnen, von den Geschäftsvorfällen abhängigen Ergebnisdifferenzen aufzulösen ist.³⁸ Diese Reaktion auf eine Steuersatzänderung entspricht dem an der dynamischen Bilanztheorie orientierten "Deferred-Concept".^{39,40}

C. Anzuwendender Steuersatz

Bei der Ermittlung des Steuerabgrenzungspostens stellt die Höhe des Steuersatzes eine entscheidende Größe dar. Die Höhe des Gewerbeertragsteuersatzes ist eindeutig bestimmt durch den ortsüblichen Hebesatz i.V.m. der Steuermeßzahl. Weil durch die Steuerabgrenzung nur die tatsächliche Steuerfolge erfaßt werden soll, ist die Abzugsfähigkeit der Gewerbeertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.⁴¹

Durch §§ 23 I, 27 I KStG wird dagegen ein von der Gewinnver-

³⁸ Es wird im Rahmen der Gesamtdifferenzbetrachtung die Einzelermittlung mit darauffolgender Addition gefordert, Gräfer, BB 1986, 2092, 2095; IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 410, 411; Kugel/Müller, WPg 1986, 210, 215. Mit dem Nachvollziehen der Bildung und Auflösung jeder Ergebnisdifferenz und der aus ihr folgenden Steuerabgrenzung wird dem Grundsatz der Bilanzwahrheit Rechnung getragen. Denn es erfolgt eine Kontrolle über die tatsächliche Be- und Entlastung, bei der die gegebenenfalls in den Folgeperioden auftretenden Änderungen berücksichtigt werden können. A.A. ist Matschke, Bonner Handbuch/Matschke, § 274 Tz. 38, der eine den Bilanzierungshilfen Firmenwert und Ingangsetzung entsprechende Auflösung in einem Zeitraum von z.B. vier Jahren fordert. Dies entspricht aber weder der Periodisierungsvorstellung noch den in § 274 II S. 4 HGB normierten Auflösungsgründen.

³⁹ Hille, Latente Steuern, 195; IASC Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 12, WPg 1979, 668, 670.

⁴⁰ Das "Net of Tax-Concept" wird nicht problematisiert, da die Berücksichtigung der Steuerfolge als Element der Bewertung, Coenenberg/Hille, DBW 1979, 601, 616, nicht den deutschen Bewertungsgrundsätzen entspricht, Niehus, WPg 1974, 28, 33; Hille, Latente Steuern, 205 f.

⁴¹ Hennig, Latente Steuern, 235 ff.

wendung abhängiger Steuersatz normiert. Da sich das Ausschüttungsverhalten im Zeitablauf i.d.R. ändern wird, stellt sich die Frage nach dem anzuwendenden Steuersatz.⁴²

I. Passive Steuerabgrenzung

Dem zukunftsorientierten Charakter der Rückstellung entspricht entweder ein auf das zukünftige Ausschüttungsverhalten abstellender Steuersatz⁴³ oder der 56 %-Steuersatz.^{44,45} Obwohl theoretisch richtig der vom zukünftigen tatsächlich realisierten Ausschüttungsverhalten abhängige Steuersatz ist, sprechen zwei Gründe für den 56 %-Steuersatz.

Einerseits kann aufgrund der Zukunftsunsicherheit über das Ausschüttungsverhalten der richtige Steuersatz nicht bestimmt

⁴² Es könnte die Ansicht vertreten werden, daß der 36 %-Steuersatz anzuwenden wäre, da letztendlich alle im Unternehmerleben erwirtschafteten Gewinne an die Aktionäre ausgeschüttet werden müssen. Diese langfristige Betrachtung entspricht aber nicht dem Steuerabgrenzungskonzept, das die Anwendung eines auf die kurzfristige Dauer des Bestehens der Ergebnisdifferenz abgestellten Steuersatzes erfordert, Bund für Fachanwälte für Steuerrecht, Bericht über die Bilanzrichtlinien-Gesetz-Tagung in Berlin, 1986/87, 37; Merl, Steuerverpflichtungen, 250.

⁴³ Coenberg/Hille, DBW 1979, 601, 619; Frey, BB 1978, 1225, 1229; Kugel/Müller, WPG 1986, 210, 215; Pohlmann, zfbf 1983, 1094, 1097.

⁴⁴ Hille, Latente Steuern, 218; Schneeloch, WPG 1986, 517, 524; Siegel, BB 1984, 1909, 1419; Weyand, DB 1986, 1185, 1188.

⁴⁵ Die Anwendung des durchschnittlichen persönlichen Steuersatzes der Gesellschafter ist abzulehnen, denn damit entstände nicht nur das Problem eines von der Gewinn- bzw. Einkommenshöhe abhängigen Steuersatzes, sondern es würde auch die für die Steuerabgrenzung maßgebliche Unternehmensebene verlassen, Siegel, BB 1984, 1409, 1419. Deshalb ist auch die Ansicht, daß die an eine maximal vierjährige Thesaurierung anknüpfende, im Fall der Ausschüttung an Ausländer nach § 10 AStG erfolgende Steuererstattung Bedeutung für die Steuerabgrenzung entfaltet, abzulehnen. Der 36 %-Steuersatz für Körperschaftsrückstellungen der laufenden Abrechnungsperiode, ADS, § 156 I z. 48, könnte ebenfalls als Begründung herangezogen werden. Eine Bedeutung für die Höhe des bei der Steuerabgrenzung anzuwendenden Steuersatzes kann aber nicht abgeleitet werden. Denn im ersten Fall soll die in dieser Periode bestehende Entscheidungsbefugnis der Gesellschafter über die Gewinnverwendung nicht beeinträchtigt werden, im zweiten Fall aber eine den Gewinn tatsächlich belastende Steuerzahlung antizipiert werden.

werden.⁴⁶ Deshalb erfordert die Vorsorgefunktion der Rückstellung eine vorsichtige Schätzung,⁴⁷ die auf einer wirtschaftlich vertretbaren Begründung basiert.⁴⁸ Der Betrag mit der größten Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist anzusetzen, bei Beträgen gleicher Wahrscheinlichkeit der höchste Betrag.⁴⁹ Für die Steuerabgrenzung bedeutet das, daß jeder Steuersatz zwischen 36 % und 56 % in Betracht kommt. Auch wenn die Wahrscheinlichkeit, daß später irgendein Mischsteuersatz Anwendung findet, höher ist, kann dennoch eine höhere Wahrscheinlichkeit für einen konkreten Mischsteuersatz nicht abgeleitet werden. Daraus ergibt sich, daß unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips auf die obere Grenze des Schätzintervalls, d.h. den Steuersatz von 56 % zurückgegriffen werden muß.⁵⁰

Andererseits erscheint es sinnvoll, daß aus der Höhe des passiven latenten Steuerpostens auf die Höhe der positiven Ergebnisdifferenz geschlossen werden kann. Dieser Schluß ist aber nur dann möglich, wenn der Berechnung ein einheitlicher Steuersatz zugrunde gelegt wird: Die geringere Aussagefähig-

⁴⁶ Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 901. Liegt eine Ausnahmesituation in dem Sinne vor, daß alle Gesellschafter unter Beachtung der gesetzlichen Thesaurierungsbestimmungen sich für die Zukunft auf einen festen Ausschüttungsmodus geeinigt haben, so erscheint es wegen der Kenntnis des richtigen, durch die Dauer der Vereinbarung einheitlichen Steuersatzes gerechtfertigt, diesen anzuwenden.

⁴⁷ Der Rückstellungsbetrag muß das Ergebnis der Berücksichtigung der positiven, aber vor allem der negativen Einflußfaktoren sein, ADS, § 156 Tz. 43.

⁴⁸ ADS, § 156 Tz. 39.

⁴⁹ ADS, § 156 Tz. 43.

⁵⁰ Hille, Latente Steuern, 218; Schneeloch, WPg 1986, 517, 524; Siegel, BB 1984, 1909, 1419; Weyand, DB 1986, 1185, 1188.

keit eines Wertekonglomerates aufgrund verschiedener Steuersätze wird durch den einheitlichen Ansatz⁵¹ des 56 %-Steuersatzes verhindert.⁵²

II. Aktive Steuerabgrenzung

Der aktive latente Steuerposten wird auf der Basis der in der jeweiligen Abrechnungsperiode tatsächlich entstandenen Steuerzahlungen ermittelt. Damit ist das für diese Abrechnungsperiode durch den Gesellschafterbeschuß festgestellte bzw. das voraussichtlich zur Anwendung kommende Ausschüttungsverhalten der Steuerabgrenzung zugrunde zu legen.⁵³ Der i.d.R. verschiedene Steuersatz,⁵⁴ der aus einem unterschiedlichen Ausschüttungsverhalten stammt, erschwert die Vergleichbarkeit des aktiven latenten Steuerpostens im Zeitablauf.

⁵¹ Gräfer vertritt die Ansicht, daß die Wahl des Steuersatzes der Bewertungsstätigkeit unterliegt und deshalb ein (einheitlicher) Durchschnittssteuersatz zu wählen wäre, Gräfer, BB 1986, 2092, 2095. Zum einen gilt die Bewertungsstätigkeit für Bilanzierungshilfen nicht, zum anderen verdrängt bei der aktiven Steuerabgrenzung die Objektivierung des Ansatzes durch die Aktivierung tatsächlicher Steuerzahlungen das Prinzip der Bewertungsstätigkeit zurück

⁵² Geisthardt, Vierte EG-Richtlinie, 328 f.; Hille, Latente Steuern, 222. Bremer weist mathematisch die Notwendigkeit der Anwendung des 56 %-Steuersatzes nach, Bremer, DB 1984, 2417 ff. Dieser Nachweis erscheint aber für das deutsche Steuerabgrenzungskonzept nicht adäquat, da als Ziel der latenten Steuern die Nichtbeeinflussung des Ausschüttungspotentials durch vorübergehende steuerliche Effekte formuliert ist, Bremer, DB 1984, 2417, 2420. Daraus wird die Notwendigkeit einer Marginalanalyse abgeleitet. Eine Marginalanalyse erscheint im Rahmen des Steuerabgrenzungskonzeptes fraglich, da der Steuersatz nicht progressiv ausgestaltet ist, gleichzeitig aber auch keine Zurechnung der einzelnen aus den Ergebnisdifferenzen entstehenden Steuerbe- bzw. -entlastungen zum ausgeschütteten oder thesaurierten Gewinn möglich erscheint, vgl. Pohlmann, zfbf 1983, 1094, 1097.

⁵³ Frey, BB 1978, 1225, 1229; Harms/Küting, ZfB 1979, 891, 901; a. A. Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 159, der sich - trotz der Unsicherheit des künftigen Steuerentlastungseffektes - für den Ansatz des 56 %-Steuersatzes ausspricht. Die Steuerbe- bzw. -entlastung, die aus der Ausschüttung von in anderen Abrechnungsperioden erwirtschafteten Gewinnen resultiert, ist bei dieser Betrachtung wegen ihres aperiodischen Charakters zu eliminieren.

⁵⁴ Ändert sich der Steuersatz aufgrund eines unterschiedlichen Ausschüttungsverhaltens, so muß wie im Fall der Steuersatzänderung auf die Entwicklung der einzelnen Ergebnisdifferenzen zurückgegriffen werden. Nur so ist gewährleistet, daß in der Totalperiode der verrechnete Steueraufwand den Steuerzahlungen entspricht.

§ 7 Ausweis der latenten Steuern

Der Bilanzausweis für den passiven Steuerabgrenzungsposten ist durch den bilanziellen Charakter eindeutig vorgegeben. Er muß gesondert unter den Rückstellungen erfolgen. Dieser gesonderte Ausweis kann entweder als "Steuerrückstellungen, davon ... passive latente Steuern" oder in einem selbständigen Posten innerhalb der Rückstellungen vorgenommen werden.¹

Der Ausweis der Bilanzierungshilfe ist nicht eindeutig. Einerseits wird ein Ausweis innerhalb der Postengruppe Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände vorgeschlagen,² andererseits liegt ein Vorschlag für den Ausweis vor dem Anlagevermögen oder nach dem Umlaufvermögen vor, um den Eindruck, es handle sich um einen Vermögensgegenstand, zu vermeiden.³

Weder das Gliederungsprinzip nach der Liquidität⁴ gibt einen Hinweis auf den Ausweis des aktiven latenten Steuerpostens, da die verschiedenen Zeitpunkte der Ergebnisdifferenzauflösung i.d.R. zu einer sich über mehrere Perioden erstreckenden Zeitstruktur führen. Noch kann das Gliederungsprinzip nach den Rechtsverhältnissen⁵ Aufschluß geben, denn es ist kein Hierarchieverhältnis zwischen Fiskus und anderen fremden Dritten festzustellen. Damit ist alleine das oben angeführte System der Klassifikation nach dem materiellen Inhalt eines Bilanzpostens maßgeblich: Mit dem Argument, daß kein Vermögensgegenstand vorliegt, sollte der Ausweis nach den Rechnungsabgrenzungsposten erfolgen.⁶ Entscheidend ist zum einen,

¹ Gräfer, BB 1986, 2092, 2095.

² Glade, Rechnungslegung, § 274 Tz. 62.

³ Biener/Berneke, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 206.

⁴ Kupsch, Rechnungslegung, 106.

⁵ Kupsch, Rechnungslegung, 107.

⁶ IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 410, 411.

daß dem aktiven Steuerabgrenzungsposten wie den Rechnungsabgrenzungsposten eine Periodisierungsabgrenzungsfunktion beizulegen ist. Zum anderen wären unter den Rechnungsabgrenzungsposten in seiner weiten Auslegung auch Vermögensgegenstände zu erfassen.⁷ Dadurch stehen die Rechnungsabgrenzungsposten tendenziell den Vermögensgegenständen näher als der aktive Steuerabgrenzungsposten.

Der mit der Bilanzierung bzw. Auflösung eines Steuerabgrenzungspostens verbundene Ertrag und Aufwand muß im Gewinn- und Verlustrechnungsposten "Steuern vom Einkommen und Ertrag" erfaßt werden.⁸ Das ergibt sich aus dem hinter der Steuerabgrenzung stehenden Gedanken, daß künftige Steuerbelastungen bzw. -entlastungen vorweggenommen werden sollen, die sonst erst in der Abrechnungsperiode ihrer rechtlichen Entstehung zu einem Steueraufwand bzw. -ertrag führen würden.

Der Vorschlag, die bei Steuersatzänderungen vorzunehmenden Korrekturen unter sonstigen Aufwendungen bzw. Erträgen zu erfassen,⁹ ist abzulehnen. Denn dann wäre die in der Totalperiode zu fordernde Identität von Steuerzahlungen und handelsrechtlich verrechnetem Steueraufwand nicht mehr gegeben.

⁷ ADS, § 152 Tz. 174.

⁸ Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 244; IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 410, 411; Popp/Hantke, Einzelabschluß Tz. 66.

⁹ Gräfer, BB 1986, 2092, 2098.

Übersicht: Steuerabgrenzung

	passiver Steuerabgrenzungsposten	aktiver Steuerabgrenzungsposten
Betrachtung	Einzel Differenz	Gesamtdifferenz
Ursache	rückstellungsre- levante positive Ergebnisdifferen- zen	nicht rückstellungsre- levante positive und ne- gative Ergebnisdifferen- zen, wenn größer Null
Zeitbezug	Zukunft	Gegenwart
Bewertung	in Höhe der bei Differenzauflösung zu erwarteten Steuerbe- lastung	Anteil der Ergebnisdiffe- renz am Steuerbilanz- gewinn bestimmt den Anteil an der aktuellen Steuerzahlung, der zu aktivieren ist
Auflösung	Auflösung des Rück- stellungsbetrages bei Auflösung der zugrunde liegenden Ergebnisdif- ferenz	Vollkommene Auflösung des Postens der Vorperiode, Neubildung des Postens in jeder Periode
Ausweis	Rückstellung, davon ... passive latente Steuern oder unter den Rückstel- lungen	nach den aktiven Rech- nungsabgrenzungsposten

Teil 3: Sonderprobleme

§ 8 Erstbilanzansatz latenter Steuern

Durch die Aufnahme des § 274 HGB in die ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften entsteht nach Art. 23 EHGB in Bilanzen von Kapitalgesellschaften, die Geschäftsjahre nach dem 31.12.86 betreffen, die Pflicht einen passiven bzw. die Möglichkeit einen aktiven Steuerabgrenzungsposten auszuweisen. Daraus ergibt sich die Frage, wie der erste Bilanzansatz für den passiven und aktiven Steuerabgrenzungsposten zu ermitteln ist.

A. Passive Steuerabgrenzung

Die Ermittlung des Passivpostens ist unproblematisch, denn die gesondert auszuweisenden Rückstellungen sind bereits in der Bilanzposition Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem AktG 1965 enthalten.¹ Daher müssen lediglich die auf steuerabgrenzungsrelevanten Sachverhalten beruhenden Rückstellungsbeträge in einem gesonderten passiven Steuerabgrenzungsposten ausgewiesen werden: Der Erstbilanzansatz ergibt sich aus den relevanten, einzeln ermittelten Rückstellungsbeträgen der letzten Abrechnungsperiode. Diese müssen um den Steueraufwand, der sich aus den in dieser Abrechnungsperiode aufgelösten und neugebildeten rückstellungsrelevanten positiven Ergebnisdifferenzen ergibt, aktualisiert werden.

B. Aktive Steuerabgrenzung

Schwieriger ist die Situation für den im Wege einer Gesamtdifferenzbetrachtung zu ermittelnden aktiven Steuerabgren-

¹ Eine Ausnahme davon kann sich nur aus dem durch § 6 III EStG geänderten Inhalt des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips ergeben, wobei es sich um ein nicht den Erstanatz betreffendes Problem handelt.

zungsposten. Das Problem wird deutlich, wenn man von der Gesamtergebnisdifferenz der Periode, für die der Erstanatz zu bilden ist, ausgeht:

Die Auflösung einer Ergebnisdifferenz bedeutet, daß in der Abrechnungsperiode eine Ergebnisdifferenz mit einem zum Entstehungszeitpunkt umgekehrten Vorzeichen erfaßt wird. Daher kann beim Vorliegen einer Ergebnisdifferenz weder bestimmt werden, inwieweit die Differenz im Ergebnis dieser Periode auf Neubildungen und Auflösungen beruht. Noch kann eine Aussage über die Höhe der Saldierung von neugebildeten und aufgelösten Ergebnisdifferenzen gemacht werden. So ist die Höhe der in dieser Abrechnungsperiode neu entstandenen, sich aus nicht rückstellungsrelevanten positiven und negativen Beträgen zusammensetzenden Ergebnisdifferenz unbekannt. Die Unkenntnis, ob die Differenzen aus Abrechnungsperioden vor dem Erstbilanzansatz stammen, herrscht auch in den folgenden Abrechnungsperioden.

Damit ist eine Gesamtdifferenzbetrachtung nur möglich, wenn entweder alle bis zum Bilanzstichtag des Erstbilanzansatzes entstandenen und noch bestehenden Ergebnisdifferenzen ermittelt und steuerlich in dieser Periode abgegrenzt werden. Oder alle in früheren Abrechnungsperioden entstandenen und noch bestehenden Ergebnisdifferenzen müssen ermittelt und bezüglich ihrer Ergebnis- bzw. Steuerwirkung in der Abrechnungsperiode ihrer Auflösung eliminiert werden.

Die Einbeziehung früher entstandener Ergebnisdifferenzen erscheint mit der Gesamtdifferenzbetrachtung durch den Vergleich der kumulierten Steuerbilanzergebnisse mit den kumulierten Handelsbilanzergebnissen unproblematisch. Bei dieser Betrachtung muß die Kumulation bis zum Zeitpunkt der ältesten, noch nicht aufgelösten Differenzen erfolgen,² wobei das Problem entsteht, daß für jede Abrechnungsperiode im nachhinein die permanenten Differenzen zu eliminieren sind.

Geht man beispielsweise von der Ursache eines divergierenden Abschreibungsplans aus, so vermittelt die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstands des abnutzbaren Anlagevermögens einen Eindruck des zu berücksichtigenden Zeitraums.

Die Alternative liegt in einer Einzeldifferenzbetrachtung aller früher entstandenen und noch bestehenden Ergebnisdifferenzen. Ihre Ermittlung bedeutet aufgrund der Vielfalt möglicher Differenzen eine arbeitsaufwendige Analyse aller früheren Abrechnungsperioden, aus denen noch Ergebnisdifferenzen resultieren können.³

Die Probleme bei der Analyse früherer Abrechnungsperioden legen den Verzicht auf die nachträgliche Abgrenzung der in früheren Abrechnungsperioden entstanden und noch bestehenden Ergebnisdifferenzen nahe.

Damit verbunden ist zwar eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte.⁴ Diese ist aber einerseits eine aus jeder Gesetzesänderung resultierende Folge. Andererseits verliert die Kritik im Hinblick auf das für die aktive Steuerabgrenzung normierte Wahlrecht an Bedeutung.

Für die Nichtberücksichtigung des aus früheren Abrechnungsperioden resultierenden Steueraufwands stehen zwei Möglichkeiten offen: Entweder können bei einer Gesamtdifferenzbetrachtung die Steuerfolgen der in früheren Perioden entstandenen, sich nun auflösenden Ergebnisdifferenzen einzeln eliminiert werden. Oder der aktive Steuerabgrenzungsposten ist durch eine Einzeldifferenzbetrachtung der sich ab dem Erstansatz neu bildenden Ergebnisdifferenzen und der daraus sich ergebenden Steuerfolge zu ermitteln. Die gewählte Betrachtung muß so lange erfolgen, bis sich alle vor dem Stichtag des Erstbilanzansatzes entstandenen Ergebnisdifferenzen aufgelöst haben. Erst dann kann auf die unkorrigierte Gesamtdifferenzbetrachtung übergegangen werden.

³ Hafner, BFuP 1986, 372, 378. Bei der Abschätzung des Arbeitsaufwands ist allerdings zu berücksichtigen, daß tendenziell die Anzahl der noch bestehenden Ergebnisdifferenzen der Vorperioden mit steigendem Zeitabstand vom Erstansatzzeitpunkt abnimmt.

⁴ Hafner, a.a.o., 378; Pohlmann, zfbf 1983, 1094, 1104.

§ 9 Latente Steuern in der Steuerbilanz

An den Ausweis eines aktiven bzw. passiven Steuerabgrenzungspostens in der Handelsbilanz knüpft sich die Frage, ob der aktive bzw. passive Steuerabgrenzungsposten aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 I EStG in der Steuerbilanz bilanziert werden muß.

A. Passiver Steuerabgrenzungsposten

Bei dem passiven Steuerabgrenzungsposten handelt es sich aufgrund der Interpretation des § 274 I HGB als lex specialis zu § 249 I HGB um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten,¹ die einen GoB darstellt.² Diese Rückstellung muß entsprechend dem Wortlaut des § 5 I EStG und dessen Auslegung durch den Beschluß des Großen Senats³ in der Steuerbilanz ausgewiesen werden.

Die ausschließliche Ursache für die Passivierung eines Steuerabgrenzungspostens liegt in Steuervergünstigungen, für die das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip nicht gilt.⁴ Wird die Steuervergünstigung in Form einer steuerfreien Rücklage passiviert, so handelt es sich nicht - wie der Begriff der Rücklage vermuten läßt -⁵ in voller Höhe um Eigenkapital, da die diesem Gewinn zuzurechnende Steuerbelastung materiell nur

¹ Siehe § 4 B. IV. d).

² BFH-Urteil 26.10.1977, BFHE 123, 547, 549; Döllerer, DStR 1979, 3, 4; Moxter, Bundesfinanzhof, 83.

³ BFH-Beschluß 3.2.1969, BFHE 95, 31, 36 f.

⁴ Siehe § 4 B. IV. d) i.V.m. § 5 A.

⁵ Coenenberg, Jahresabschluß, 169.

gestundet ist.⁶ Der einer Steuerrückstellung entsprechende Fremdkapitalanteil wird in Höhe der gestundeten Einkommen- und Gewerbebeertragsteuerbelastung durch die Rücklage ausgewiesen, so daß im Ergebnis nur ein Unterschied im Ausweis vorliegt und dem Maßgeblichkeitsprinzip genüge getan wird.⁷

Eine Ausnahme stellt Abschn. 34 EStR dar, in dem eine Steuerbegünstigung in Form einer Anschaffungskostenminderung gewährt wird. Diese Anschaffungskostenminderung in der Steuerbilanz könnte in der Handelsbilanz bei materiell gleichem Inhalt durch unverminderte Anschaffungskosten und eine Wertberichtigung ausgewiesen werden.⁸ Die Wertberichtigung bestände wie im Fall der steuerfreien Rücklage aus einem Rücklagen- und Rückstellungsanteil. Abschn. 34 EStR führt in der Steuerbilanz zu einem saldierten Ausweis, der einen nicht vollständigen Vermögens- und Schuldenausweis in der Handelsbilanz bedeuten würde. Dies wird verhindert, wenn die Steuerrückstellung und die Anschaffungskosten, allein um den Nichtsteueranteil der Anschaffungskostenminderung gekürzt, ausgewiesen werden.

Hetzel ist der Ansicht, daß dem Maßgeblichkeitsprinzip durch den in der steuerfreien Rücklage enthaltenen Fremdkapitalanteil nicht genüge getan ist.⁹ Er fordert eine formale Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips: Aufgrund der Abzugsfähigkeit der Gewerbebeertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage müßte für den passiven latenten Steuerposten der Handelsbilanz in der Steuerbilanz eine Rückstellung in Höhe der Gewerbebeertragsteuer gewinnmindernd gebildet werden. Durch

⁶ Dieser Gedanke wird für steuerfreie Rücklagen, für die die umgekehrte Maßgeblichkeit gilt, in der handelsbilanziellen Erfassung als Sonderposten mit Rücklageanteil deutlich, Coenenberg, Jahresabschluß, 175.

⁷ Siegel, BB 1985, 495, 501; von Borke, WpG 1971, 648, 651.

⁸ Diese Analogie wird unterstützt durch den Vergleich mit der Preissteigerungsrücklage, bei der diese Rücklage eine Wertberichtigung zum Vorratsvermögen, vgl. ADS, § 152 Tz. 67, darstellt.

⁹ Hetzel, DB 1985, 289 f.

diese Gewerbeertragsteuerrückstellung entstünde eine weitere positive Ergebnisdifferenz, aufgrund der wiederum ein Steuerabgrenzungsposten und eine daraus resultierende Gewerbeertragsteuerrückstellung zu bilanzieren wäre.¹⁰ Aus dieser Hin-und-Her-Maßgeblichkeit ergäbe sich bis zur Auflösung der steuerfreien Rücklage ein Zins- und Liquiditätsvorteil.¹¹

Dem ist entgegenzuhalten, daß eine formale Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips auch eine formale Betrachtung der Durchbrechung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips erforderlich macht. D.h. dem bilanziellen Charakter der steuerfreien Rücklage müßte durch einen getrennten Ausweis des Rückstellungs-/Fremdkapital- und Rücklagen-/Eigenkapitalanteils Rechnung getragen werden.¹² Der Rückstellungsanteil müßte die Steuerbelastung widerspiegeln, die sich ergäbe, wenn keine Steuerbegünstigung vorläge. Dabei wäre die antizipierte Gewerbeertragsteuerbelastung an der tatsächlichen Steuerzahlung im Zeitpunkt der Rücklagenauflösung zu orientieren. Bei der Steuerzahlung wird die Abzugsfähigkeit nur einmal erfaßt.¹³ Eine über die Steuerzahlung hinausgehende Gewerbeertragsteuerrückstellung würde eine Aufwands- und bei der Rücklagenauflösung eine Ertragsverrechnung bedeuten. Mit der Verrechnung würde weder eine Ausgabe noch ein Verlust antizipiert. Das Fehlen einer Rückstellungsvoraussetzung verbietet die Passivierung der von Hetzel geforderten Gewerbeertragsteuerrückstellung.

B. Aktiver Steuerabgrenzungsposten

Der aktive Steuerabgrenzungsposten stellt eine Bilanzierungshilfe dar. Ihr Ansatz in der Steuerbilanz wäre zwingend, wenn

¹⁰ Hetzel, DB 1985, 289 f.; Hetzel, BB 1985, 1173.

¹¹ Hetzel, DB 1985, 289, 293; Siegel, BB 1985, 495, 501.

¹² Siegel, DB 1985, 495, 501.

¹³ Von Borke, WpG 1971, 648, 651.

entweder die Bilanzierungshilfe ein GoB wäre, der unter Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 I EStG zu einem entsprechenden Ansatz in der Steuerbilanz führen würde, oder wenn der aktive Steuerabgrenzungsposten als Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz zu aktivieren wäre.¹⁴

Das Maßgeblichkeitsprinzip i.V.m. dem BFH-Beschluß vom 3.2.1969¹⁵ wird so ausgelegt, daß eine Bilanzierungshilfe in der Steuerbilanz nicht zu aktivieren ist.¹⁶

An diese Ablehnung muß sich die Prüfung schließen, ob die aktivierten Ausgaben als immaterielle Wirtschaftsgüter bilanziert werden können.¹⁷ Die Untersuchung erstreckt sich auf die drei maßgeblichen Kriterien: Selbständige Bewertbarkeit im Sinne der Zurechenbarkeit eines Teilwerts¹⁸, Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils über eine Abrechnungsperiode hinaus¹⁹ und für immaterielle Wirtschaftsgüter, zu denen die Bilanzierungshilfe gehört, der entgeltliche Erwerb.²⁰

Die selbständige Bewertbarkeit des aktiven Steuerabgrenzungspostens könnte aufgrund der Steuerzahlung als gegeben angesehen werden. Doch ist ein Teilwert nicht zurechenbar, weil die bereits erfolgten Zahlungen aus einem nicht übertragbaren Steuerschuldverhältnis für einen fiktiven Erwerber keinen Wert entfalten können, so daß eine selbständige Bewertbarkeit nicht vorhanden ist.

¹⁴ Dieses Prüfungsschema liegt dem BFH-Urteil 27.11.1968, BFHE 95, 37, 39 ff., zugrunde.

¹⁵ BFHE 95, 31, 36 f.

¹⁶ Döllerer, BB 1987, Beilage 12/87, 13. Siehe § 2 B. III.

¹⁷ Die Voraussetzung der selbständigen Verkehrsfähigkeit für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes ist für die Bilanzierung eines Wirtschaftsgutes nicht erforderlich, Crezelius, ZGR 1987, Sonderdruck, 16; Dziadkowski, BB 1980, 1515, 1516.

¹⁸ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 26.

¹⁹ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 16b.

²⁰ Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 17, § 5 Anm. 1703.

Der durch die aktive Steuerabgrenzung handelsbilanziell ausgewiesene Vorteil der antizipierten Steuererminderzahlung besteht alleine für einen identischen Steuerpflichtigen über die Abrechnungsperiode hinaus - vorausgesetzt der Steuervorteil realisiert sich bei der Auflösung der Ergebnisdifferenz in einer späteren Periode.

Das Kriterium entgeltlicher Erwerb setzt voraus, daß zwei Parteien Vertragsverhandlungen mit dem Ziel der Übertragung eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes führen, wobei Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen werden.²¹ Der Steuerabgrenzungssachverhalt erfüllt diese Voraussetzungen nicht.²²

Im Ergebnis ist die Unzulässigkeit der Aktivierung des Steuerabgrenzungspostens festzuhalten.²³

Dieses Ergebnis wird bestätigt, wenn man die Wirkung der Aktivierung eines Steuerabgrenzungspostens in die Überlegung einbezieht. Die der Informationsfunktion des Jahresabschlusses dienende Steueraufwandsabgrenzung,²⁴ mit der aus handelsrechtlicher Sicht zu früh entstandene Steuerbelastungen neutralisiert werden sollen, würde durch ihre Aktivierung in der Steuerbilanz eine tatsächlich nicht vorhandene zusätzliche Leistungsfähigkeit widerspiegeln. Diese würde zu einer höheren Steuerbemessungsgrundlage und damit zu einer höheren Steuerbelastung führen, die wiederum abzugrenzen wäre.²⁵ Das

²¹ Schmidt, EStG, § 5 Tz. 22a.

²² Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 4. Der entgeltliche Erwerb könnte nur dann als gegeben angesehen werden, wenn auf den hinter dieser Voraussetzung liegenden Zweck der Objektivierung abgestellt wird, vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 1730 ff. Denn die Abgrenzung der durch Gesetze festgelegten Steuerzahlungen läßt keinen Bewertungsspielraum. Die Bedeutung dieser Fiktion kann dahingestellt bleiben, da bereits aufgrund des ersten Kriteriums der Begriff des Wirtschaftsgutes durch die aktive Steuerabgrenzung nicht erfüllt wird.

²³ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 19; Dziadkowski, BB 1982, 1336, 1340; Harms/Küting, BB 1984, 648; Hetzel, BB 1985, 1173, 1175; Schneeloch, WpG 1986, 517, 526.

²⁴ Hetzel, DB 1985, 289, 291.

²⁵ Hier liegt der zu der Hin-und-Her-Maßgeblichkeit der Gewerbesteuerrückstellung, entsprechende Sachverhalt auf der Aktivseite vor.

Ergebnis läge in einem Zins- und Liquiditätsnachteil und einem durch die Hin-und-Her-Maßgeblichkeit aufgeblähten aktiven Steuerabgrenzungsposten.

Festzuhalten ist, daß der eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten darstellende passive Steuerabgrenzungsposten der Maßgeblichkeit unterliegt. Mit Ausnahme von Abschn. 34 EStR ist der Posten aber bereits im Ausweis der steuerfreien Rücklage in der Steuerbilanz enthalten. Dagegen besitzt der alleine der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses dienende aktive Steuerabgrenzungsposten keine Bedeutung für die Steuerbilanz.

§ 10 Latente Steuern für Nicht-Kapitalgesellschaften

Die Steuerabgrenzung ist im zweiten Abschnitt des dritten Buches des HGB normiert, der die speziellen Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften enthält. Aus der systematischen Stellung müßte geschlossen werden, daß von Nicht-Kapitalgesellschaften keine Steuerabgrenzung durchzuführen ist.¹ Durch den Querverweis von § 274 I HGB auf § 249 I HGB wird dieser Schluß zweifelhaft.² Es stellt sich zum einen die Frage, inwieweit aus den Bilanzierungsvorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften eine Pflicht bzw. eine Möglichkeit zur Steuerabgrenzung abgeleitet werden kann. Zum anderen muß der Frage nachgegangen werden, welche Sachverhalte bei der Geltung der Bilanzierungsvorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften zu einem Steuerabgrenzungsposten führen können bzw. müssen.

Die Bedeutung der Steuerabgrenzung für Nicht-Kapitalgesellschaften muß einerseits bezüglich der Vorschrift § 274 HGB selbst geprüft werden. Andererseits ist zu klären, inwieweit der Inhalt des § 274 HGB einen GoB darstellt und damit auch von Nicht-Kapitalgesellschaften berücksichtigt werden muß.³

A. Passiver Steuerabgrenzungsposten

Mit der Interpretation des Querverweises als Rechtsgrundverweis stellt § 274 HGB auf Ergebnisdifferenzen ab, bei denen der passive Steuerabgrenzungsposten nicht nur die Voraussetzung des § 274 I HGB, sondern auch des § 249 I HGB erfüllt.⁴

¹ Coenberg, DB 1986, 1581, 1586.

² Vgl. Siegel, DStR 1986, 587, 594.

³ Die Überlegung erfolgt aufgrund des unterschiedlichen bilanziellen Charakters für passive und aktive latente Steuern getrennt.

⁴ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind GoB, Glade, Rechnungslegung, § 274 Tz. 36; Hetzel, DB 1985, 289, 291; Moxter, Bundesfinanzhof, 83.

Aufgrund von § 249 I HGB muß in den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten einer Nicht-Kapitalgesellschaft der passive Steuerabgrenzungsposten nach § 274 I HGB - zumindest für die eine Betriebsausgabe darstellende Gewerbeertragsteuerzahlung - enthalten sein.⁵

B. Aktiver Steuerabgrenzungsposten

Demgegenüber ist in der aktiven Steuerabgrenzungsvorschrift § 274 II HGB kein Bezug zu einer für Nicht-Kapitalgesellschaften geltenden allgemeinen Bilanzierungsregel enthalten. Aus der bilanziellen Einordnung der aktiven latenten Steuern als Bilanzierungshilfe wird der Schluß gezogen, daß es sich nicht um einen GoB, sondern - zumal weder ein Vermögensgegenstand noch ein Rechnungsabgrenzungsposten vorliegt - um eine Billigkeitsregelung handelt.⁶ Diese Begünstigung soll aus der Systematik des Gesetzes heraus offensichtlich alleine den Kapitalgesellschaften gewährt werden.⁷ Die Aussage wird bestätigt, wenn man die Bilanzierungshilfe als Instrument der Überschuldungsverhinderung ansieht, das seine Funktion alleine bei Kapitalgesellschaften erfüllen kann.⁸ Gleichzeitig entfaltet die mit der Bilanzierungshilfe verknüpfte Ausschüt-

⁵ Glade, Rechnungslegung, § 274 Tz. 36; Hetzel, DB 1985, 289, 291; Schneeloch, WPg 1986, 517, 525; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 160. A.A. Sonderausschuß Bilanzrichtlinien-Gesetz des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V., Entwurf zur Verlautbarung: Zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluß, WPg 1986, 671. Die Forderung nach einer Anhangsinformation über die Steuerabgrenzung, die für Nicht-Kapitalgesellschaften nicht möglich ist, IdW, Bericht über die Fachtagung in Deutschland e.V. vom 27. Juni 1986, Düsseldorf 1986, 73, kann diese Rückstellungspflicht nicht tangieren, weil die für die Nicht-Kapitalgesellschaften maßgebliche Vorschrift des § 249 I HGB auch ohne Anhangsinformation verpflichtend ist.

⁶ IdW, Bericht über die Fachtagung in Deutschland e.V. vom 27. Juni 1986, Düsseldorf 1986, 70.

⁷ Heydkamp, DB 1986, 1345, 1347; IdW, a.a.o., 73; Merl, Steuerverpflichtungen, 204.

⁸ Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 104 f., 187; Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 4. Folgt man der Auffassung, daß der Firmenwert eine Bilanzierungshilfe ist, Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 105, so muß man die globale Ablehnung einer Bilanzierungshilfe für die Nicht-Kapitalgesellschaften ablehnen.

tungssperre bei Nicht-Kapitalgesellschaften keine Wirkung.⁹ Daß die Ausschüttungssperre keine Wirkung bei Nicht-Kapitalgesellschaften entfaltet, kann nicht als Argument gegen die Aktivierung eines latenten Steuerpostens bei Nicht-Kapitalgesellschaften benutzt werden. Denn die Nichtwirkung liegt in der Haftungsregelung der Nicht-Kapitalgesellschaften begründet, die den Gläubigerschutz auch ohne Ausschüttungssperre sichert. Damit ist das mit der Sperre bei Kapitalgesellschaften beabsichtigte Ziel bei Nicht-Kapitalgesellschaften immer erreicht.

Die Überlegung, die Aktivierung einer Bilanzierungshilfe auch Nicht-Kapitalgesellschaften zu ermöglichen, wird durch § 1 I S. 1 i.V.m. § 5 I S. 2 PublG unterstützt. Dort wird die Anwendung der speziellen Kapitalgesellschaftsregeln für Nicht-Kapitalgesellschaften, die den Größenverhältnissen des PublG entsprechen, vorgeschrieben.¹⁰ Gleichzeitig wird in § 2 I S. 3 PublG Nicht-Kapitalgesellschaften, die nicht mehr unter die Größenverhältnisse des PublG fallen, erlaubt, weiterhin die Kapitalgesellschaftsregeln anzuwenden. Schließt man sich der Meinung an, daß die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften zu einer Verschärfung der Rechnungslegungsregeln der Nicht-Kapitalgesellschaften führen,¹¹ ist kein Grund ersichtlich, den Nicht-Kapitalgesellschaften die Anwendung der verschärften Kapitalgesellschaftsregeln zu verbieten.¹²

Hier stellt sich allerdings die Frage, ob mit dieser Argumentation die Anwendung nur einzelner Kapitalgesellschaftsregeln begründet werden kann. Dies sollte einerseits nicht möglich sein, um eine Bilanzpolitik der Nicht-Kapitalgesellschaften durch das Heranziehen nur der für die gewünschte Darstellung

⁹ IdW, Bericht über die Fachtagung in Deutschland e.V. vom 27. Juni 1986, Düsseldorf 1986, 74.

¹⁰ Küting/Weber, Rechnungslegung, § 274 Tz. 2; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 138.

¹¹ IdW, a.a.O., 67.

¹² IdW, Fachnachrichten Nr. 11, 1986, 410.

günstigen, unter Weglassen der ungünstigen Kapitalgesellschaftsvorschriften zu verhindern. Andererseits würde dies die strenge systematische Trennung der speziellen Kapitalgesellschaftsregeln untergraben.¹³

Mit der Überlegung, die strenge Systematik aufzuheben, ist bereits die Frage nach dem GoB-Charakter des § 274 HGB aufgeworfen. Die Bejahung des GoB-Charakters würde die systematische Trennung im Gesetz aufheben und die Anwendung der Norm auch für Nicht-Kapitalgesellschaften zwingend werden lassen. Zur Zeit wird der GoB-Charakter der als Billigkeitsvorschrift eingestuften Bilanzierungshilfe abgelehnt.^{14,15} Diese augenblickliche Einschätzung kann sich im Zuge der Rechtsfortbildung ändern, so daß aus der Aktivabgrenzung über die freiwillige Anwendung der Kapitalgesellschaftsregeln durch Nicht-Kapitalgesellschaften ein deduktiv abgeleiteter GoB entstehen kann. Im Hinblick auf die Möglichkeit, daß alleine die Kapitalgesellschaftsvorschrift Steuerabgrenzung nach § 274 HGB für Nicht-Kapitalgesellschaften maßgeblich werden kann, muß auf die bei der Geltung der Vorschriften für Nicht-Kapital-

¹³ Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 160.

¹⁴ IdW, Bericht über die Fachtagung in Deutschland e.V. vom 27. Juni 1986, Düsseldorf 1986, 70; Schneeloch, WpG 1986, 517, 525. Der Kritik von Pankow/Kilgert/Lienau, daß wegen der fehlenden Saderungsmöglichkeit bei Nicht-Kapitalgesellschaften eine höhere Rückstellung zu bilanzieren ist, Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 48, kann nicht zugestimmt werden. Die enge Fassung des passiven Steuerabgrenzungspostens führt dazu, daß für Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften die gleichen Sachverhalte steuerlich abgrenzt werden können/müssen.

¹⁵ Aus der derzeitigen Bedeutung der Steuerabgrenzung für Nicht-Kapitalgesellschaften folgt bei einem Unternehmensrechtsformwechsel, daß der passive Steuerabgrenzungsbetrag - nach einer Prüfung der Maßgeblichkeit der Sachverhalte und der Richtigkeit des Betrags - unter der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen ist. Demgegenüber muß der aktive Steuerabgrenzungsposten erfolgswirksam aufgelöst werden. Hierbei wäre sowohl eine Auflösung im Umwandlungszeitpunkt, als auch eine bis zum Zeitpunkt der Ergebnisdifferenzauflösung hinausgezögerte Auflösung denkbar. Für die Anwendung der zweiten Möglichkeit könnte der Vorteil des stetigen Ausweises des Handelsbilanzergebnisses angeführt werden. Dem ist aber entgegenzuhalten, daß durch die zwingende Auflösung der stillen Reserven in der Übertragungsbilanz diese Stetigkeit sowieso nicht vorhanden ist. Berücksichtigt man zusätzlich die Nichtübertragbarkeit steuerlicher Effekte beim Wechsel der Rechtsperson, und die ungleiche Bilanzierung gleicher Sachverhalte bei der Anwendung der zweiten Möglichkeit, so muß die Entscheidung zugunsten der erfolgswirksamen Auflösung im Umwandlungszeitpunkt, d.h. in der Übertrags- und Übernahmebilanz, fallen.

gesellschaften vorhandenen Sachverhalte, die zu einer Ergebnisdifferenz führen, eingegangen werden. Dies erfolgt zum einen durch eine Überprüfung, inwieweit die bei der Geltung der Kapitalgesellschaftsvorschriften angesprochenen Sachverhalte Bedeutung besitzen. Zum anderen ist eine Erweiterung der Sachverhalte notwendig.¹⁶

C. Sachverhalte der Steuerabgrenzung bei der Geltung der Vorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften

Für die erste Konstellation der Verrechnung der Betriebsausgaben und -einnahmen alleine in der Steuerbilanz aufgrund von steuerrechtlichen Vergünstigungsvorschriften gilt: Die steuerfreien Rücklagen können unabhängig von der Geltung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips als Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz ausgewiesen werden, da § 273 HGB nicht gilt. D.h. Ergebnisdifferenzen können, müssen aber nicht entstehen. Die Steuervergünstigung des Abschn. 34 EStR kann handelsrechtlich über § 254 HGB nachvollzogen werden, so daß auch hier keine Ergebnisdifferenz entstehen muß. Die Steinkohlerücklage könnte in der Handelsbilanz als Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden, der anstelle des Rechnungsabgrenzungspostens zeitanteilig in Höhe der Steuerersparnis aufzulösen wäre, solange keine Indizien gegen die Erfüllung vorlägen. Wird auf den Handelsbilanzausweis der steuerfreien Rücklage verzichtet, so gilt die für die Kapitalgesellschaft dargestellte Regelung.¹⁷

Die Relevanz der für die zweite Konstellation dargestellten Sachverhalte ändert sich nicht, da die Rückstellungsregelungen für Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften

¹⁶ Würde ein Unternehmensrechtsformwechsel von einer Kapitalgesellschaft zu einer Personengesellschaft zu einem Zeitpunkt durchgeführt, in dem die passive und aktive Steuerabgrenzung GoB darstellen würden, dann müßte eine Anpassung der Steuerabgrenzungsposten an die rechtsformspezifisch relevanten Sachverhalte erfolgen.

¹⁷ Siehe § 5 A.

sowohl dem Grunde nach, als auch der Höhe nach¹⁸ identisch sind.

Bei der dritten Konstellation gelten bei unterschiedlich hoher handels- und steuerrechtlicher Aktivierung die über die Sachverhalte Sammelbewertungsverfahren, die Ermittlung der Herstellungskosten, das Disagio und den vom Vermögensgegenstandsbegriff abweichenden Wirtschaftsgutbegriff gemachten Ausführungen entsprechend. Da für die Nicht-Kapitalgesellschaften der Ansatz der Bilanzierungshilfe Eingangsetzungskosten abgelehnt wird,¹⁹ kann daraus keine positive Ergebnisdifferenz entstehen.

Die für die unterschiedlichen Abschreibungspläne in bezug auf die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethoden gemachten Ausführungen treffen für Nicht-Kapitalgesellschaften mit zwei Ausnahmen zu. Die erste Ausnahme liegt darin, daß aufgrund von § 254 HGB keine positive Ergebnisdifferenz bei der nicht der umgekehrten Maßgeblichkeit unterliegenden Teilwertabschreibung entstehen muß. Die zweite Ausnahme bildet das für Nicht-Kapitalgesellschaften nicht bestehende Zuschreibungsgebot, d.h. wenn auf die Zuschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens verzichtet wird, entsteht keine positive Ergebnisdifferenz.

In diesem Bereich tritt ein entscheidender, Nicht-Kapitalgesellschafts-spezifischer Steuerabgrenzungssachverhalt in Form der Bewertungsvorschrift des § 253 IV HGB hinzu. § 253 IV HGB läßt - in der Steuerbilanz nicht nachvollziehbar - bei der Bewertung des Vermögens die Legung stiller Reserven im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu. Damit wird ein Potential für negative Ergebnisdifferenzen geschaffen, die zeitlich begrenzt sind, soweit es sich um die Abschrei-

¹⁸ Die Bildung stiller Reserven durch einen höheren Rückstellungsansatz wird auch bei Nicht-Kapitalgesellschaften als unzulässig angesehen, Kupsch, Rechnungslegung, 91.

¹⁹ Döllner, BB 1987, Beilage 12/87, 13.

bung von Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens oder Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens handelt.²⁰

D. Bilanzierung der Höhe nach

I. Abgrenzung der Steuerarten

An die Befürwortung der passiven Steuerabgrenzung für Nicht-Kapitalgesellschaften knüpft sich die Frage an, welche Steuerarten abzugrenzen sind. Unzweifelhaft ist dies für die vom Unternehmen zu zahlende, betrieblich veranlaßte und damit den Betriebsausgabenbegriff erfüllende Gewerbebeertragsteuer.²¹

Zweifel entstehen für die Einkommensteuer, da sie als nicht vom Unternehmen, sondern von den Gesellschaftern zu zahlende Steuer die Privatsphäre der Gesellschafter betrifft, so daß die Einkommensteuer keine Betriebsausgabe darstellt.²² Mit dieser Einordnung ist die Erfassung der Einkommensteuer nicht im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern nur im Rahmen der Gewinnverwendung möglich - womit die Steuerabgrenzung für die Einkommensteuer entfallen müßte. Für die zu erwartende Steuerbelastung könnte nur eine "fiktive Rücklage" durch Nichtentnahme gebildet werden.²³ Die aktive Steuerabgrenzung wäre nicht berücksichtigungsfähig.

Diese "fiktive Rücklage" für antizipierte Steuerzahlungen der Gesellschafter ist aus zwei Gründen unbefriedigend: Zum einen wird aus der Bilanzierung des passiven Steuerabgrenzungspostens als Rückstellung die Notwendigkeit, Vorsorge zu treffen, ersichtlich. Zum anderen spricht die Funktion des Han-

²⁰ Mit dieser Abschreibung können positive nicht rückstellungsrelevante Ergebnisdifferenzen, die ihre Ursachen in über den steuerrechtlichen liegenden handelsrechtlichen Ansätzen auf der Aktivseite haben, (über-)kompensiert werden.

²¹ Bender, WPG 1952, 448, 450; Siegel, DStR 1986, 587, 594; o.V., Die Auswirkungen der steuerfreien Rücklagen im Sinne des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr in der Handelsbilanz, WPG 1952, 287.

²² Bender, WPG 1952, 448, 450; van der Velde, DB 1952, 313, 314.

²³ Bender, a.a.o., 448, 449.

delsbilanzergebnisses der Nicht-Kapitalgesellschaften - Ergebnis als Entnahmeindikator - dagegen, da die Gesellschafter über die Steuerzahlung nicht frei für Privatzwecke verfügen können. So sollte bei der passiven Steuerabgrenzung auch die Einkommensteuer berücksichtigt werden.²⁴

Die Zuerkennung des GoB-Charakters für aktive latente Steuern würde einerseits die Vergleichbarkeit eines Personengesellschaftsabschlusses mit einem Abschluß einer Kapitalgesellschaft erleichtern, andererseits die interne Konsistenz des Ertragsteuerausweises sichern. Auch bei der aktiven Steuerabgrenzung sollte die Einkommensteuer berücksichtigt werden.^{25,26}

II. Steuersatz

Mit der Bejahung der Bilanzierung des Einkommen- und Gewerbebeertragsteueraufwands dem Grunde nach stellt sich die Frage nach der Höhe des Steuerabgrenzungspostens.

Für die passive Steuerabgrenzung muß nach den allgemeinen Regeln für die Ermittlung einer Rückstellung die durch die positive Ergebnisdifferenz tatsächlich induzierte Steuerzahlung antizipiert werden. Als den Einkommensteuersatz bestimmende Faktoren müßten bei Personengesellschaften - aufgrund der Progression des Einkommensteuertarifs - die Höhe des zu versteuernden Einkommens jedes Gesellschafters geschätzt und daraus der Durchschnitt gebildet werden. Diese Ermittlung ist wegen des damit verbundenen Eingriffs in die Privatsphäre,

²⁴ Beck'scher Bilanz-Kommentar/Pankow/Kilgert/Lienau, § 274 Tz. 48; Merl, Steuerverpflichtungen, 246; Moxter, Bundesfinanzhof, 83. A.A. Gross/Schruff, sie sind der Ansicht, daß der Umfang der Steuerrückstellungen, die von Nicht-Kapitalgesellschaften zu passivieren sind, sich gegenüber dem AktG 1965 nicht geändert hat, Gross/Schruff, Jahresabschluß, 112.

²⁵ Küting/Weber, Rechnungslegung, § 274 Tz. 2.

²⁶ Im Rahmen der Transformationsüberlegungen wurde die Möglichkeit, Nicht-Kapitalgesellschaften die Steuerabgrenzung zu ermöglichen, diskutiert, IdW, Bericht über die Fachtagung in Deutschland e.V. vom 27. Juni 1986, Düsseldorf 1986, 71.

dem Arbeitsaufwand und der mit den vielen Schätzungen²⁷ verbundenen Unsicherheit abzulehnen. Geeignet erscheint der 56 %-Steuersatz zum einen wegen des Vorsorgecharakters der Rückstellung. Zum anderen unterstützt der 56 %-Steuersatz Vergleiche. Einerseits kann der auf die Steuerabgrenzung entfallende Rückstellungsanteil im Zeitablauf für das eigene Unternehmen verfolgt werden. Andererseits wird ein Vergleich mit dem Rückstellungsanteil anderer Nicht-Kapitalgesellschaften und auch mit dem passiven Steuerabgrenzungsposten einer Kapitalgesellschaft²⁸ möglich.²⁹

Die Höhe der Rückstellung ist demnach durch die Anwendung des 56 %-Steuersatzes zuzüglich des Gewerbeertragsteuersatzes³⁰ auf die rückstellungsrelevanten positiven Ergebnisdifferenzbeträge determiniert.

Wenn der aktiven Steuerabgrenzung GoB-Charakter zuerkannt würde, entfielen bei der Bewertung des aktiven Steuerabgrenzungspostens das Ermittlungsproblem, da wie bei einer Kapitalgesellschaft der tatsächliche Einkommen- und Gewerbe-

²⁷ Die Schätzung des zu versteuernden Einkommens würde nicht nur Informationen über die positiven und negativen Einkommensteile, sondern auch über Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und gegebenenfalls gewährte Freibeträge erfordern.

²⁸ Aufgrund der beiden letzten Vergleichsmöglichkeiten ist der 56 %-Einkommensteuersatz gegenüber dem von Hennig vorgeschlagenen langfristigen Durchschnittssteuersatz, Hennig, Latente Steuern, 227, vorzuziehen. Die gegebenenfalls zu hohe Ergebnisbelastung ist insofern nicht zu beanstanden, als die Entnahmemöglichkeit des Einzelunternehmers/der persönlich haftenden Gesellschafter nicht an den Ergebnisausweis geknüpft ist. Kritik könnte gegebenenfalls von den nicht persönlich haftenden Gesellschaftern kommen.

²⁹ Der 56 %-Steuersatz besitzt gegenüber dem auf den Zeitpunkt der Ergebnisdifferenzauflösung abgestellten exakten Einkommensteuersatz den Vorteil, daß bei der Auflösung nicht auf die jeweils zur Bildung der Steuerabgrenzung angewandten Steuersätze - dies wäre notwendig, um nur die in der Totalperiode tatsächlich entstandene Steuerbelastung aufwandswirksam zu verrechnen - zurückgegriffen werden muß.

³⁰ Bei dem Gewerbeertragsteuersatz muß die Abzugsfähigkeit der Gewerbeertragsteuer von der eigenen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

ertragsteuersatz anzusetzen wäre. Dem Argument der Vergleichbarkeit des aktiven Steuerabgrenzungspostens bei Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes steht die Notwendigkeit der Objektivierung des Bilanzierungshilfeansatzes entgegen.

Teil 4: Schlußbemerkung

In der Schlußbemerkung zur Steuerabgrenzungsvorschrift § 274 HGB sollen im wesentlichen zwei Bereiche angesprochen werden. Das ist zum einen die Frage nach der Ausgestaltung des § 274 HGB im Rahmen der Möglichkeiten, eine Steuerabgrenzung zu nomieren. Zum anderen sollen - nachdem die Arbeit herausstellt, welche Sachverhalte von einem Bilanzersteller bei der Ermittlung der latenten Steuerposten zu berücksichtigen sind - die latenten Steuerposten aus der Sicht des Bilanzlesers beleuchtet werden.

§ 274 HGB beschreibt einen eng eingegrenzten Steuerabgrenzungsbegriff. Das ist einerseits für den passiven latenten Steuerposten der Fall, weil durch ihn aufgrund der Interpretation des Querverweises als Rechtsgrundverweis alleine Rückstellungssachverhalte erfaßt werden.

Andererseits ist das für den aktiven latenten Steuerposten der Fall, weil die Bilanzierungshilfe nur vermindert um die Steuerfolge der nicht rückstellungsrelevanten positiven Ergebnisdifferenzen ausgewiesen werden darf. Außerdem wird die aktive Steuerabgrenzung durch die Interpretation des "Ausweises als Bilanzierungshilfe" als Rechtsgrundverweis eingeschränkt. Denn die daraus abgeleitete Voraussetzung, Aktivierung einer Steuerzahlung, verhindert die Abgrenzung in einer Verlustperiode und einer Periode, in der ein Verlustvortrag geltend gemacht wird.

Die getrennte Normierung und der aus § 274 I buw. II HGB abgeleitete getrennte Ausweis eines aktiven und passiven Steuerabgrenzungspostens zeigen, daß es sich bei der Steuerabgrenzung weniger um ein Periodisierungsinstrument¹ handelt,

¹ Die Anpassung des Steueraufwands an das Handelsbilanzergebnis wird in Verlustperioden und Perioden der Geltendmachung eines Verlustvortrags nicht erreicht, weil die Möglichkeit der Aktivierung eines Steuerabgrenzungspostens abgelehnt wurde. In Gewinnsituationen wird eine Anpassung nur dann erreicht, wenn bei der zukunftsbezogenen Bewertung des passiven Steuerabgrenzungspostens der aktuelle Steuersatz, d.h. der Steuersatz, der bei der aktiven Steuerabgrenzung verwendet wird, angesetzt wird.

mit dem der Steueraufwand an das Handelsbilanzergebnis angepaßt werden soll. Sondern die Posten besitzen einen unterschiedlichen materiellen Inhalt.

Es wurde versucht, die von der angelsächsischen Rechnungslegung herrührende Idee in die tendenziell statisch orientierte deutsche Rechnungslegung² zu integrieren. Dagegen vertreten Frey, Hafner und Weyand die Meinung, daß die (aktive) Steuerabgrenzung nur im Anhang durchgeführt werden solle.³ Als Grund dieser Forderung wird angeführt, daß ein aktiver latenter Steuerposten der Informationsfunktion der Handelsbilanz zuwiderläuft.⁴ Für diesen Ausweis spricht zum einen, daß in Art. 43 I Ziff. 11 Vierte EG-Richtlinie von einer Darstellung im Anhang ausgegangen und nur wahlweise eine Bilanzierung zugelassen wird. Zum anderen führt die Geltung des (umgekehrten) Maßgeblichkeitsprinzips dazu, daß im Vergleich zur angelsächsischen Rechnungslegung verhältnismäßig wenige Sachverhalte in der deutschen Rechnungslegung zu Ergebnisdifferenzen führen.⁵ Trotz dieser Argumente wird in § 274 HGB der Ausweis von Bilanzposten für die Steuerabgrenzung gefordert, auf die im folgenden eingegangen wird.

Durch die passive Steuerabgrenzung wurde die Passivseite der Handelsbilanz materiell nicht verändert. Denn der passive latente Steuerposten stellt lediglich einen gesonderten Ausweis eines früher bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten erfaßten Tatbestandes dar.

Demgegenüber führt der Aktivposten zu einer zusätzlichen Aktivierungsmöglichkeit: Neben den Vermögensgegenständen darf

² Moxter, WiSu 1979, 432 ff.; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 144.

³ Frey, BB 1978, 1225, 1230; Hafner, BFuP 1986, 373, 384; Weyand, DB 1986, 1185, 1189.

⁴ Siegel, DStR 1986, 587, 594.

⁵ Frey, BB 1978, 1225, 1230. Durch die Darstellung der Sachverhalte, die zu Ergebnisdifferenzen führen, wird offensichtlich, daß man aufgrund der absoluten Anzahl der Sachverhalte nicht auf die Steuerabgrenzung verzichten kann.

eine weitere Bilanzierungshilfe aktiviert werden.⁶ Während der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten und dem Firmenwert das Ziel zukommt, eine einmalige, außergewöhnliche bzw. außergewöhnlich hohe Zahlung aufwandsmäßig auf mehrere Perioden zu verteilen und dadurch den Ausweis eines einmalig sehr niedrigen Handelsbilanzergebnisses oder sogar eines Verlustes zu verhindern,⁷ wurde bei dem aktiven latenten Steuerposten das Ziel in der Gesetzesbegründung folgendermaßen formuliert:⁸ Die freiwillige Passivierung von Aufwandsrückstellungen soll dadurch gefördert werden, daß das Handelsbilanzergebnis nur durch den Nichtsteueranteil belastet wird.

Unabhängig von der Frage, ob die Bilanzierung einer Aufwandsrückstellung im Hinblick auf die Jahresabschlußziele gefördert werden sollte,⁹ stellen sich zwei Fragen bezüglich der Möglichkeit, dieses Ziel zu erreichen. Die aktive Steuerabgrenzung ist kein einmaliges, sondern ein laufend wiederkehrendes Instrument. Geht man davon aus, daß im Rahmen eines laufenden Unternehmens i.d.R. die Möglichkeit und Notwendigkeit, Aufwandsrückstellungen zu passivieren, konstant bleibt, so handelt es sich bei der Inanspruchnahme dieses Wahlrechts um eine einmalige Belastung des Handelsbilanzergebnisses, da in den folgenden Jahren davon ausgegangen werden kann, daß sich die Neubildung und Auflösung der Rückstellung in etwa die Waage halten werden. Damit ist aber auch die Wirkung der aktiven Steuerabgrenzung, die Belastung des Handelsbilanzergebnisses zu mindern, auf die Periode der erstmaligen Bilanzierung beschränkt. In den Folgeperioden stellt der Aktiv-

6 Meyand geht davon aus, daß die aktive Steuerabgrenzung nur ein akademisches Problem ist, da i.d.R. wohl keine aktiven latenten Steuern aktiviert werden, Hafner, BFuP 1986, 373, 383; Meyand, DB 1986, 1185, 1186.

7 Bonner Handbuch/Kupsch, 3 Einf. B Tz. 104.

8 Bundestags-Drucksache 10/4268, 107.

9 Ablehnend statt vieler Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 145.

posten tendenziell einen "Betonklotz" dar.¹⁰ Zum anderen stellt sich die Frage nach der Effektivität des Instrumentes aktive latente Steuern. Denn wenn das Unternehmen in dieser oder voraussichtlich einer der nächsten Perioden ein subjektiv zu niedriges Handelsbilanzergebnis ausweist, wird es auch trotz der geminderten Belastung auf die Passivierung der Aufwandsrückstellung verzichten. Liegt dagegen ein gutes Handelsbilanzergebnis vor, so ist die aktive Steuerabgrenzung zur Verminderung der Ergebnisbelastung nicht erforderlich. Gleichzeitig zeigt sich, daß durch die aktive Steuerabgrenzung der bilanzpolitische Spielraum der Gestaltung des Handelsbilanzergebnisses erweitert worden ist.¹¹ Mit dieser Kritik ist bereits die Sicht des Bilanzlesers angesprochen.

Während der gesonderte Ausweis der Steuerrückstellung eine zusätzliche Information bedeutet, stellt sich die Frage, welche Informationen der aktive latente Steuerposten geben kann. Wird kein aktiver latenter Steuerposten ausgewiesen, so geht aus der Handelsbilanz alleine nicht hervor, ob es an einem entsprechenden Tatbestand fehlt oder ob auf die Aktivierung verzichtet wurde. Wird ein aktiver latenter Steuerposten ausgewiesen, so handelt es sich um Zahlungen, die das Handelsbilanzergebnis nicht belasten sollen, da sie unter handelsrechtlichen Periodisierungsvorstellungen den folgenden Perioden zuzurechnen sind. In erster Linie wird durch die aktive Steuerabgrenzung die Ergebnisbelastung der aus dem Vorsichtsprinzip resultierenden früheren Aufwandsverrechnungen um den Steueranteil vermindert.

Geht man von dem Ziel der Vierten EG-Richtlinie aus, die nationale Rechnungslegung aneinander anzugleichen, so muß die-

¹⁰ Vgl. Hafner, BFuP 1986, 373, 383.

¹¹ In dem Wahlrecht wird weniger ein Bilanzspielraum, sondern vielmehr ein Manipulationsspielraum gesehen, Hafner, BFuP 1986, 373, 378 ff.; Kugel/Müller, WPg 1986, 210, 214; Siegel, DStR 1986, 587, 594; Siegel, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137, 162.

ses Ziel als nicht erreicht angesehen werden.¹² Denn einerseits täuscht die gleiche Bezeichnung einer inhaltlich unterschiedlichen Abgrenzung in einer deutschen und einer angelsächsischen Handelsbilanz eine Vergleichbarkeit der Bilanzen vor, die nicht gegeben ist. Zum anderen wird der Vergleich mit anderen Bilanzen deutscher Unternehmen bei unterschiedlicher Ausübung des Wahlrechtes,¹³ bei dem Vergleich der Bilanz einer Nicht-Kapitalgesellschaft mit der Bilanz einer Kapitalgesellschaft und mit einer ausländischen Bilanz i.V.m. einer Nichtaktivierung in der deutschen Bilanz erschwert.

Der Hauptkritikpunkt an der Steuerabgrenzungsregelung muß aber wohl weniger in der unter Vergleichsgesichtspunkten unglücklichen Ausgestaltung gesehen werden, als vielmehr in der Umsetzung des Art. 43 I Ziff. 11 Vierte EG-Richtlinie. Dabei sind die Bemühungen, die Steuerabgrenzung in die deutsche Rechnungslegung zu integrieren, begrüßenswert. Dies kann insofern als gelungen angesehen werden, da die Rückstellung und eine zusätzliche Bilanzierungshilfe den materiellen Inhalt der Bilanzseiten nicht verändern. Kritik muß aber einerseits an der unklaren Formulierung und der dadurch eröffneten Möglichkeit einer abweichenden Steuerabgrenzung angemeldet werden. Denn wie im Rahmen der Problemstellung offensichtlich wurde, könnte der Bilanzersteller § 274 HGB, gestützt auf einzelne Passagen, anders interpretieren,¹⁴ ohne daß er damit eine dem HGB eindeutig widersprechende Handelsbilanz aufstellt. Kommt eine zugrunde gelegte andere Interpretation nicht klar zum Ausdruck, wird der Bilanzleser den latenten

¹² Das Ziel wird fraglich, wenn man die Kritik der Amerikaner an der dynamisch orientierten Steuerabgrenzung berücksichtigt: "Differences between what happened and what didn't happen to the enterprise shouldn't be presented in its income statements....", Rosenfield/Dent, Journal of Accountancy, February 1983, 44, 45. In diesem Zusammenhang ist auf die Neuregelung der amerikanischen Steuerabgrenzung hinzuweisen, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Accounting for Income Tax, Exposure Draft, Stamford 1986.

¹³ Siegel, BB 1985, 495, 497.

¹⁴ § 274 HGB gibt keine konkreten Informationen über die Errechnung, Bildung, Fortschreibung und Auflösung der Steuerabgrenzungsposten, Langer, WPg 1983, 393, 394.

Steuerposten falsch interpretieren und gegebenenfalls daraufhin Fehlentscheidungen treffen.¹⁵ Selbst wenn die Interpretationsmethode dargelegt wird,¹⁶ wird wiederum ein Vergleich erschwert. Andererseits wurde nicht klar herausgestellt, daß trotz der gleichen Bezeichnung sich hinter einem Steuerabgrenzungsposten in einer deutschen und einer angelsächsischen Handelsbilanz inhaltlich verschieden abgegrenzte Sachverhalte befinden. Diese Information ist zwar nicht für einen Vergleich der Handelsbilanzen eines Unternehmens im Zeitablauf nötig, aber als Voraussetzung für auf Handelsbilanzinformationen begründete Entscheidungen Externer unerlässlich.

Zu wünschen bleibt, daß sich einheitliche Grundsätze zur Ermittlung der Steuerabgrenzungsposten in möglichst kurzer Zeit entwickeln und daß diese den Externen unterbreitet werden. Nur so kann das Ziel des HGB 1986 - hier der Steuerabgrenzungsregelung -, eine aussagefähigere Handelsbilanz zu schaffen, erreicht werden.

¹⁵ Kugel/Müller sind der Ansicht, daß der Steuerabgrenzungsposten kein zusätzliches Wissen, sondern zusätzliche Unsicherheit schafft, Kugel/Müller, WpG 1986, 210, 217.

¹⁶ Der Informationsgehalt ist zur Zeit nur gewährt, wenn detailliert über die Methode der Ermittlung der latenten Steuerposten berichtet wird, Hafner, BfUP 1986, 373, 382.

Literaturverzeichnis

Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Stuttgart 1968/71 (ADS).

Albach, Horst, Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, StbJb 1970/71, 287.

Bareis, Hans Peter, Latente Steuern in bilanzieller Sicht, BB 1985, 1235.

Barske, Karl, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, DB 1964, 1569.

Barth, Kuno, Die Jahresbilanz der Unternehmung, Stuttgart 1950 (zitiert: Jahresbilanz).

ders., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band I, Stuttgart 1953 (zitiert: Bilanzrecht).

Bartke, Günter, Rückstellungen für Bergschäden, Gruben und Schachtversatz nach aktienrechtlichen und steuerlichen Grundsätzen, DB 1978, Beilage 4/78.

Beck'scher Bilanz-Kommentar, München 1986.

Bender, Heinz, Behandlung der Ausfuhrförderungsrücklage beim handelsrechtlichen Jahresabschluß, WPg 1952, 448.

Biener, Herbert, Zum Stand der Anpassung des deutschen Rechts an die Vierte gesellschaftliche Richtlinie der EG, DB 1985, Beilage 10/85.

Biener, Herbert/Berneke, Wilhelm, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986.

Bohl, Werner, Der Jahresabschluß nach neuem Recht, WPg 1986, 29.

Bordewin, Arno, Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung nach neuem Recht, DStZ 1986, 79.

Bordewin, Arno, Steuervergünstigungen, Zuschreibungen und Teilwertabschreibungen in Handels- und Steuerbilanz, FR 1986, 281.

ders., Für latente Steuern sind Rückstellungen möglich, Handelsblatt vom 15.4.1987, Nr. 74, S 7.

Von Borke, Mathias, Eigenständigkeit der Handelsbilanz und die Bilanzierung von aufgeschobenen Ertragsteuern, WPg 1971, 648.

Bremer, Johann-Gerd, Zur Diskussion über latente Ertragsteuern bei gespaltenem Steuersatz, DB 1984, 2417.

Coenenberg, Adolf G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 7. Aufl., Landsberg 1984 (zitiert: Jahresabschluß).

ders., Gliederungs-, Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen bei der Anpassung des Einzelabschlusses nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, DB 1986, 1581.

Coenenberg, Adolf G./Hille, Klaus, Latente Steuern in Einzel- und Konzernjahresabschluß, DBW 1979, 601.

Crezelius, Georg, Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ZGR 1987, Sonderdruck.

Dankmeyer/Udo, Nochmals: Zum Verständnis einer steuerneutralen Transformation der Bilanzrichtlinie der EG, DB 1983, 2642.

Döllerer, Georg, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1987, 67.

ders., Die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer
Personenhandelsgesellschaft nach Handels-
und Steuerrecht, WPG 1977, 81.

ders., Die Grenzen des Imparitätsprinzips - Bilanzrechtliche
Möglichkeiten, künftige Verluste vorwegzu-
nehmen, StbJb 1977/78, 129.

ders., Grundsätzliches zum Begriff der Rückstellungen, DStZ
1975, 291.

ders., Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage
12/87.

ders., Rückstellungen in der Steuerbilanz - Abkehr von der
dynamischen Bilanz, DStR 1979, 3.

ders., Statische oder dynamische Bilanz?, BB 1968, 637.

Dziadkowski, Dieter, Die Aktivierungsunfähigkeit handels-
rechtlicher Bilanzierungshilfen in der
Steuerbilanz, BB 1980, 1515.

ders., Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewer-
tungshilfen im künftigen Handelsbilanz-
recht, BB 1982, 1336.

Dziadkowski, Dieter/Runge, Claus, Zur geplanten Normierung
von "Aufwandsrückstellungen" in
§ 250 I Nr. 1 HGB, WPG 1984, 544.

Eifler, Günter, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für
Rückstellungen, Düsseldorf 1976 (zitiert:
Rückstellungen).

Ellerich, Marian, Wertaufholung und latente Steuern, BB 1985,
26. Emmerich, Gerhard, Zur Zulässigkeit
der Bildung von Rückstellungen für Berg-
schäden, Gruben - und Schachtversatz, DB
1978, 2133.

Esser, Klaus, Aufwandsrückstellungen - Bestandsaufnahme und
Ausblick -, StbJb 1984/85, 151.

Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Accounting for Income Tax, Exposure Draft, Stamford 1986 (zitiert: Accounting for Income Tax).

Frey, Günther, Die Behandlung steuerlicher Sachverhalte nach der 4. EG-Richtlinie, BB 1978, 1225.

Gebhardt, Bruno, Rücklagen und Rückstellungen nach den neuesten Erkenntnissen des Bilanzsteuerrechts, Der praktische Betriebswirt 1940, 47.

Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V. (GEFIU), Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluß nach dem Bilanzrichtlinie-Gesetz, DB 1984, 625.

Geisthardt, Achim, Bedeutung der vierten EG-Richtlinie für den Aussagegehalt des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, Frankfurt 1980 (zitiert: Vierte EG-Richtlinie).

Glade, Anton, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, Herne/Berlin 1986 (zitiert: Rechnungslegung).

Gräfer, Horst, Die praktische Behandlung latenter Steuern: ihre Entstehung, Erfassung und Berechnung, BB 1986, 2092.

Gross, Gerhard/Schruff, Lothar, Der Jahresabschluß nach neuem Recht, Düsseldorf 1986 (zitiert: Jahresabschluß).

Große-Brauckmann, Hartmut, Deferred taxes - ein Vergleich der Vorschriften des § 274 HGB mit den geplanten Änderungen der amerikanischen Bilanzierungspraxis, BFuP 1987, 54.

Haberstock, Lothar, Kostenrechnung I, 2. Aufl., Wiesbaden 1982.

Hafner, Ralf, Einige kritische Anmerkungen zur Steuerabgrenzung nach § 274 HGB, BFuP 1986, 373.

Harder, Hartmut A., Was sind Rückstellungen "für ungewisse Schulden", WT 1938, 193.

Harms, Jens E./Küting, Karlheinz, Bilanzierungsprobleme von latenten Steuern im Rahmen der 4. EG-Richtlinie, ZfB 1979, 891.

dies., Bilanzpolitische Bedeutung von Bilanzierungshilfen nach altem und neuem Recht, BB 1984, 648.

dies., Karlheinz, Latente Steuern nach dem Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1982, 837.

dies., Probleme latenter Steuern im Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1985, 94.

dies., Zur Relevanz von passiven latenten Steuern, DB 1984, 1253.

Harms, Jens E./Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter, Die Wertaufholungskonzeption des neuen Bilanzrechts, DB 1986, 653.

Hartung, Werner, Latente Steuern bei unterlassener freiwilliger Zuwendung an eine Unterstützungskasse, BB 1985, 635 und 1239.

Havermann, Hans, Ansatzvorschriften für Kapitalgesellschaften, BFuP 1986, 114.

Heilbrunn, Otto, Jahresabschluß, Geschäftsbericht und Kontrollstelle im Entwurf eines Bundesgesetzes von 1928, Bern 1933 (zitiert: Jahresabschluß).

Helmrich, Herbert, Bilanzrichtlinien-Gesetz, München 1986.

Hennig, Bettina, Bilanzierung latenter Steuern, Diss., Bochum 1982 (zitiert: Latente Steuern).

- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl., Köln 1950/82 (zitiert: EStG).
- Hetzel, Heiko, Gewerbesteuerersparnis als Folge der Rückstellung für latente Steuern, DB 1985, 289.
- ders., Latente Probleme latenter Steuern, BB 1985, 1173.
- Heydkamp, Werner F., Grundsätzliche Überlegungen zur Steuerabgrenzung im Einzelabschluß nach neuem Bilanzrecht, DB 1986, 1345.
- Hille, Klaus, Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluß, Frankfurt 1982 (zitiert: Latente Steuern).
- Hofbauer, Max A./Kupsch, Peter, Bonner Handbuch Rechnungslegung, Bonn 1986 (zitiert: Bonner Handbuch).
- Hüber, Viktor, Die "Rückstellungen" in den Bilanzen Deutscher Aktiengesellschaften, ZfB 1935, 171.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Köln 1951/86 (zitiert: AO-Kommentar).
- Hüttemann, Ulrich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970 (zitiert: Verbindlichkeiten).
- Jäger, Alfred, Reserven, Rückstellungen und Wertberichtigungsposten als Faktoren zur Sicherung der Aktiengesellschaft, Berlin 1935 (zitiert: Reserven).
- Jonas, Heinrich H., Die EG-Bilanzrichtlinie, Freiburg im Breisgau 1980.
- ders., Die in der aktienrechtlichen Handelsbilanz zulässige Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, DB 1986, 337 und 389.

ders., Zur Problematik der 4. EG-Richtlinie, DB 1978, 1361 und 1409 und 1457.

Kammann, Evert, Die Bedeutung von Imparitätsprinzip und wirtschaftlicher Betrachtungsweise für Rückstellungsbildung - Grundfragen der Handelsbilanzkonzeption aus der Perspektive der Jahresabschlußkostenurteile des FG Münster vom 23.1.1979 und des BFH vom 20.3.1980, DStR 1980, 400.

Klemm, Uwe, Verstößt die Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern gegen das Vorsichtsprinzip?, WPg 1984, 267.

Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl, Köln 1985 (zitiert: Bilanzsteuerrecht).

Kofahl, Günther, Sind Rückstellungen wesensnotwendige Schulden?, BFuP 1953, 528.

König, Jochen, Zum Saldierungsverbot aktiver und passiver latenter Steuern nach § 251 RegEHGB, WPg 1983, 607.

Körner, Werner, Zu welchem Zeitpunkt ist eine Rückstellungsbildung für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig?, WPg 1984, 43.

Kugel, Birgit/Müller, Ursula, Die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB, WPg 1986, 210.

Kupsch, Peter, Bilanzierung von Rückstellungen und ihre Berichterstattung - Ergebnisse einer empirischen Untersuchung über die Bilanzpolitik von Aktiengesellschaften, Diss., Herne/Berlin 1975 (zitiert: Rückstellungen).

ders., Grundlagen der Rechnungslegung nach neuem Recht, Bamberger Betriebswirtschaftlicher Beitrag Nr. 45/1986, 2. Aufl., Bamberg 1986 (zitiert: Rechnungslegung).

ders., Zur Behandlung rückständiger Urlaubsansprüche in der Steuerbilanz, FR 1976, 346.

ders., Zur Bilanzierung des Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten gemäß § 156 Abs. 3 AktG und Artikel 41 4. EG-Richtlinie, WPg 1980, 379.

ders., Zur Bilanzierung von öffentlichen Zuwendungen, Bamberger Betriebswirtschaftlicher Beitrag Nr. 31/1984, Bamberg 1984 (zitiert: Zuwendungen).

Küting, Karlheinz, Auswirkungen des Europäischen Bilanzrechts auf Fragen der praktischen Bilanzanalyse, BB 1981, 1982.

Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter, Handbuch der Rechnungslegung (zitiert: Rechnungslegung).

Labus, Otto, Steuerfreie Rücklage bei Ausfuhrlieferungen und Lieferungen an einen Ausfuhrhändler, BB 1951, 1000.

Langer, Klaus, Einige Anmerkungen zum Ausweis latenter Steuern nach dem Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, WPg 1983, 393.

Leffson, Ulrich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1982.

Lehmann, Matthias, Summarische Steuerabgrenzung oder das Bilanzieren latenter Steuern: Zwei unvereinbare Konzepte zur Anwendung des § 274 HGB, Arbeitspapier Nr. 7 der Universität Trier, Trier 1986 (zitiert: Steuerabgrenzung).

Linn, Dieter W., Dynamische Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung, FR 1973, 1.

Linnemann, Werner, Rückstellungen, München 1938.

Lion, Max, Das Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Berlin 1923.

- Mathiak, Werner, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 270.
- Merl, Franz, Die Bilanzierung latenter Steuerverpflichtungen als Problem der Trennung von Handels- und Steuerbilanz, Diss., München 1979 (zitiert: Steuerverpflichtungen).
- Moxter, Adolf, Bilanzierung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Tübingen 1982 (zitiert: Bundesfinanzhof).
- ders., Die Jahresabschlußaufgaben nach der EG-Bilanzrichtlinie: Zur Auslegung von Art. 2 EG-Bilanzrichtlinie, AG 1979, 141.
- ders., Rückstellungskriterien nach neuem Bilanzrecht, BB 1979, 433.
- ders., Statische oder dynamische Bilanzinterpretation?, in: WiSu 1979, 432.
- ders., Zum neuen Bilanzrechtsentwurf, BB 1985, 1101.
- Moxter, Adolf, Ulrich Leffson und die Bilanzrechtsprechung, WPg, 1986, 173.
- Nickol, Jost, Die Maßgeblichkeiten der Handels- und Steuerbilanzen füreinander nach neuem Bilanzrecht, BB 1987, 1772.
- Niehus, Rudolf J., Verrechnung des Steueraufwandes in der Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz, WPg 1974, 28.
- ders., Zur Verrechnung des Ertragsteueraufwandes in der Handelsbilanz, WPg 1974, 240.
- Ordelheide, Dieter/Hartke, Joachim, Rechnungslegung und Gewinnermittlung nach dem BiRiLiG, GmbHR 1968, 14 und 38.

- Paulick, Heinz, Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, FR 1968, 449.
- Pohlmann, Bettina, Systematik und Probleme latenter Steuern, zfbf 1983, 1094.
- Popp, Michael/Hantke, Hans, Der Einzelabschluß nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, Herne/Berlin 1986 (zitiert: Einzelabschluß).
- Rose, Gerd, Die Rechnungsabgrenzungsposten im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StbJb 1983/84, 141.
- Rosenfield, Paul/Dent, William C., No more deferred taxes, Journal of Accountancy, February 1983, 44.
- Schedlbauer, Hans, Die Aktivierung latenter Steuern wird aktuell, DB 1985, 2469.
- Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 5. Aufl., Leipzig 1931.
- Schmidt, Harald, Bilanzierung und Bewertung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Wiesbaden 1978 (zitiert: Bilanzierung).
- Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz Kommentar, 6. Aufl., München 1987.
- Schmitz, Theo, Maßgeblichkeitsprinzip und Steuervergünstigungen, DB 1986, 14.
- Schneeloch, Dieter, Probleme der Steuerabgrenzung im Einzelabschluß, WPg 1986, 517.
- Schneider, Dieter, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1978, 1577.
- ders., Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken?, StuW 1983, 141.

- Schülen, Werner, Entwicklungstendenzen bei der Bildung von Rückstellungen, WPg 1983, 258.
- Schultzke, Jürgen, Zur Verrechnung des Ertragsteueraufwandes in der Handelsbilanz, WPg 1974, 237.
- Schulze-Osterloh, Joachim, Jahresabschluß, Abschlußprüfung und Publizität der Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 1986, 532.
- ders., Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanzrichtlinien-Gesetz, FR 1986, 545.
- Siegel, Theodor, Bilanzierung latenter Steuern, Baetge, Jörg (Hrsg.), Das neue Bilanzrecht - Ein Kompromiß divergierender Interessen? -, Düsseldorf 1985, 81.
- ders., Echte Aufwandsrückstellungen und der Wandel des Gesellschafterschutzes im neuen Bilanzrecht, BB 1986, 841.
- ders., Latente Steuern: Konzeptionsprobleme und Anwendungsfragen zur Bilanzierung nach § 274 HGB, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 137.
- ders., Latente Steuern, 4. EG-Richtlie und Bilanzrichtliniegesetz, BB 1985, 495.
- ders., Probleme latenter Steuern im Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1984, 1909.
- ders., Zum wunderbaren Gewerbesteuvorteil bei latenten Steuer, BB 1985, 1373.
- ders., Zur Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB, DStR 1986, 587.
- Streim, Hannes, Das Wertaufholungsgebot - Eine zweckmäßige handelsrechtliche Schutzvorschrift, WPg 1984, 412.

Thiel, Jochen, Bilanzrecht - Handelsrecht, 2. Aufl., Köln 1981 (zitiert: Bilanzrecht).

Tipke, Klaus, Steuerrecht, 10. Aufl., 1985.

Van der Velde, Kurt, Begriff "Rückstellung" im Sinne des AktG 1965, DB 1973, 1373.

ders., Die Passivierung von Steuerschulden, DB 1952, 313.

ders., Der gegenwärtige Stand der Behandlung der Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1952, 328 und 352.

Weilbach, Erich A., Das Imparitätsprinzip im neuen Bilanzrecht, BB 1985, 1503.

ders., Wankt das Maßgeblichkeitsprinzip?, BB 1986, 1677.

Weirich, Siegfried, Zum aktienrechtlichen Rückstellungsbegriff, WPg 1969, 225.

Weiß, Alfred, Reserven - Rückstellungen - Wertberichtigungen - Rechnungsabgrenzungsposten, Der Wirtschaftsprüfer 1933, 25.

Weyand, Stefan, Die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB, DB 1986, 1185.

Wingert, Karl-Dieter, Abweichung der Handelsbilanz von der Steuerbilanz bei § 6b EStG, DB 1985, 2167.

Woerner, Lothar, Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuerergünstigungen, BB 1976, 1569.

Woerner, Lothar, Passivierung schwebender Dauerschuldverhältnisse in der Bilanz des Unternehmens, StbJb 1984/85, 177.

Wysocki, Klaus von, Fragen zur passiven Steuerabgrenzung nach
§ 274 Abs. 1 HGB, zfbf 1987, 829.

Ziegler, Werner, Zur Berücksichtigung latenter Steuern im
künftigen EG-Jahresabschluß, DB 1980,
2401.

Zwanck, Hans, Rückstellungen - Zweckgebundene Rücklagen, WT
1940, 179.

Lebenslauf

Name: Birgit Wenzel
Adresse: Friedrich-Eckart-Str. 56
8000 München 81
Geburtstag: 23.12.63
Geburtsort: Trier

1969/1970 Grundschule Mariahof, Trier
1970 - 1973 Comenius-Grundschule, Koblenz
1973 - 1982 Staatliches Hilda-Gymnasium, Koblenz

WS 82/83 - Studium Betriebswirtschaftslehre (Diplom)
SS 84 Grundstudium (Universität Bamberg)

WS 84/85 - Hauptstudium mit den Schwerpunkten Steuer-
SS 86 recht, Steuerlehre/Wirtschaftsprüfung und
Handelsrecht (Universität Bamberg)

Dez. 86 - Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl
Okt. 87 für Steuerrecht an der Universität Bamberg,
Prof. Dr. Georg Crezelius

22.10.1987 Abgabe der Dissertation
Erstgutachter: Prof. Dr. Georg Crezelius
Zweitgutachter: Prof. Dr. Peter Kupsch

Nov./Dez.87 Projektarbeit bei der Prognos AG, Basel

seit 1.1.88 tätig bei Rädler, Raupach & Partner, München

5.2.1988 Tag der Promotion

